



كلية العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

قسم: علوم التسيير

السنة الجامعية: 2023\_2022

مذكرة

ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر

تأثير القياس المحاسبي و فق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية دراسة عينة من  
المؤسسات الاقتصادية لولاية سوق أهرا س

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: محاسبة ومراجعة

من إعداد:

بتيش شريفة

الأستاذ المشرف: يسمينة قواسمية أستاذ مساعد أ جامعة سوق أهرا س

لجنة المناقشة:

الرئيس: حسناوي بلال أستاذ محاضر أ جامعة مساعديّة محمد

الشريف سوق أهرا س

المناقش: صيد ماجد أستاذ مساعد ب جامعة مساعديّة محمد

الشريف سوق أهرا س

رقم: ...../2023



## شكر و تقدير

من حكمة المسلم أن يرجع الفضل لله تعالى، فالحمد و الشكر لله على كل صغيرة و كبيرة، لقوله تعالى: { وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِن شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ وَلَئِن كَفَرْتُمْ إِنَّ عَذَابِي لَشَدِيدٌ } صدق الله العظيم

سورة إبراهيم، الآية (7)

أما بعد

أتقدم بخالص عبارات الشكر و التقدير إلى أستاذنا المشرف المتميز على هذا العمل:

الأستاذة: قواسمية يسمينة

الذي لم يخل علينا بالمادة العلمية ، و وجهنا و أرشدنا مع كامل الحرص الدؤوب على متابعة عملنا إلى أن تم في صورته النهائية المتواضعة، كما أشكر ضميره المهني و أسلوبه المنظم في العمل ، فبارك الله فيه و جعلها في ميزان حسناته.

# الإهداء

{وَقَضَىٰ رَبُّكَ أَلَّا تَعْبُدُوا إِلَّا إِيَّاهُ وَبِالْوَالِدَيْنِ إِحْسَانًا إِمَّا يَبُلُغَنَّ عِنْدَكَ الْكِبَرَ أَحَدُهُمَا أَوْ كِلَاهُمَا فَلَا تَقُلْ لَهُمَا أُفٌ وَلَا تَنْهَرْهُمَا وَقُلْ لَهُمَا قَوْلًا كَرِيمًا }

سورة الإسراء الآية 23

بداية أهدي عملي إلى فلذات كبدي والداي، و أدعو الله أن يطيل أعمارهم بدوام الصحة والعافية،  
وأشكرهما على كل ما تقدم و تأخر .

أما بعد أهدي هذا العمل إلى أخواتي من كان سند لي و سبب في فرحتي ، و أعدهما ألا أكون إلا  
سندا لهم.

حسان

الملخص:

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

حيث كانت من أهم نتائج البحث أن القيمة العادلة تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأن البيئة الجزائرية المعتمدة على التكلفة التاريخية لا تسمح حاليا بتطبيق نموذج القيمة العادلة نظرا لعدم توفر أسواق مالية فعالة.

**الكلمات المفتاحية:** القيمة - القيمة العادلة - القياس المحاسبي - التقارير المالية - القوائم المالية

Abstract:

This study addresses fair value and its impact on the quality of the financial value because of great importance, they gain and the fact that economic institutions need to know their real financial position to continue achieving their goals that they have set in the strategy of practicing their activity in terms of profit, continuity and stay in the market they need to measure their assets and obligate in a way that enables there to value there market value compared to other economic comparers this is using one of the accounting measurement tools that is fair value that measures the assets and assets and obligations of the company prosed financial reports that include financial information correctly, transparent and clear that enables us to make decisions related to investment decisions and Expansion and development

One of the most important results of the research was that the fair value achieves the qualitative characteristics of accounting information, and that the Algerian environment based on historical cost does not currently allow the application of the fair value model due to the lack of effective financial markets.

Keywords: value - fair value - accounting measurement - financial reports - financial statement

## الفهرس

I	شكر و عرفان
II	الاهداءات
III	الملخص
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الاشكال
1	مقدمة
7	الفصل الأول: الإطار النظري للقياس المحاسبي والقيمة العادلة
8	تمهيد :
9	المبحث الأول : عموميات حول القياس المحاسبي
9	المطلب الأول : تعريف القياس المحاسبي
9	المطلب الثاني :أركان القياس المحاسبي
10	أولا : الخاصية محل القياس
10	ثانيا : مقيا مناب للخاصية محل القياس
10	ثالثا : وحدة القياس للخاصية محل القياس
10	رابعا: الشخص القائم بعملية القيا المحاسبي
11	المطلب الثالث : أسس القياس المحاسبي
11	أولا: التكلفة التاريخية
11	ثانيا : التكلفة الجارية:
12	ثالثا: صافي القيمة القابل للتحصيل
12	رابعا: القيمة الحالية المخصومة
12	خامسا: القيمة العادلة
13	المبحث الثاني:الإطار المفاهيمي القيمة العادلة
13	المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة وأهدافها

20	المطلب الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة (المزايا والانتقادات الموجهة للقيمة المعادلة)
20	الفرع الاول: مزايا القيمة العادلة
21	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة
22	المطلب الثالث: القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
23	الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي
24	الفرع الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي:
26	أولا: التثبيتات العينية و المعنوية:
27	ثانيا: التثبيتات المالية:
28	ثالثا: المخزونات:
28	رابعا: الإعانات:
29	خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى:
29	سادسا: تقييم الأعباء والمنتجات المالية:
29	سابعا: عقود الإيجار التمويلي:
29	الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر:
31	المبحث الثالث : القياس المحاسبي وفق للقيمة العادلة
31	المطلب الأول: أساليب قياس القيمة العادلة
31	أولا: بالنسبة للمعايير المحاسبة الدولية :
31	ثانيا : بالنسبة للمعيار 157 الأمريكي
33	المطلب الثاني: طرق قياس القيمة العادلة
33	أولا: التكلفة التاريخية المعدلة
34	ثانيا. التكلفة الاستبدالية
34	ثالثا: القيمة البيعية (أسعار الخروج الجارية):
35	رابعا: القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (القيمة الاقتصادية)

35	المطلب الثالث: أهمية القياس والإفصاح بالقيمة العادلة
36	خلاصة الفصل:
37	<b>الفصل الثاني: الجودة في القوائم المالية</b>
38	تمهيد:
39	المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية
39	المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية
39	أولاً: مفهوم القوائم المالية
40	ثانياً: أهداف القوائم المالية
45	المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية
46	المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية
48	المبحث الثاني : جودة القوائم المالية
48	المطلب الأول : مفهوم وأهمية جودة القوائم المالية
50	المطلب الثاني: محددات جودة القوائم المالية
51	المطلب الثالث: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية
54	المبحث الثالث: تأثير القيمة العادلة والقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية
54	المطلب الأول: القياس المحاسبي وتأثيره على المعلومة المحاسبية والمالية
54	أولاً: القيمة العادلة في القياس و الاعتراف: وهو كالتالي :
55	ثانياً: علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
56	المطلب الثاني: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
59	المطلب الثالث : تأثير القيمة العادلة على الجودة المعلومات المحاسبية
59	ملخص الفصل :
60	<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية سوق أهراس</b>
61	تمهيد
62	المبحث الأول : الإطار العام للمؤسسات الاقتصادية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

62	المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات محل الدراسة
62	أولاً: ماهية المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس
64	ثانياً: ماهية مديرية توزيع الكهرباء والغاز وحدة - سوق أهراس
65	ثالثاً: ماهية المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات - سوق أهراس -
68	رابعاً : الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية:
71	المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
71	1. مجتمع الدراسة:
71	2. عينة الدراسة:
72	3. أدوات الدراسة:
73	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان
74	صدق الاستبيان:
74	ثبات الاستبيان:
74	المبحث الثاني: تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.
74	المطلب الأول: خصائص أفراد العينة
75	أولاً: الجنس
75	ثانياً: العمر
77	ثالثاً: المستوى التعليمي
78	رابعاً: المسمى الوظيفي
79	خامساً: الخبرة المهنية
80	المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان
84	المطلب الثالث: دراسة الارتباط واختبار تحليل التباين الأحادي (Anova) بين محاور الدراسة
89	خلاصة الفصل الثالث:
91	الخاتمة
95	قائمة المصادر و المراجع
105	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول :

رقم الصفحة	العنوان
71	جدول رقم(01):الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان
73	الجدول رقم(02):مقياس ليكارت الخماسي
73	جدول رقم(03):المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي
74	جدول رقم(04):اختبار ألفا كرونباخ
75	جدول رقم(05):توزيع أفراد العينة حسب الجنس
76	جدول رقم(06):توزيع أفراد العينة حسب لعمر
77	جدول رقم(07):توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
78	جدول رقم(08):توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي
79	جدول رقم(09):توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
80	الجدول رقم(10):الاتجاه العام لعبارات المحور الأول
82	جدول رقم(11):الاتجاه العام لعبارات المحور الثاني
85	جدول رقم(12):معامل الارتباط بيرسون بين المراجعة الداخلية والخارجية والتكامل بينهما(R1)والأداء الرقابي(R2)
86	جدول رقم(13): اختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة
87	جدول رقم(14): اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة
87	جدول رقم(15): اختبار تأثير المسمى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة
88	جدول رقم(16): اختبار تأثير الخبرة المهنية على إجابات محاور الدراسة

## قائمة الاشكال :

رقم الصفحة	العنوان
17	الشكل 01 : العناصر التي شملها ifrs 13 فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة
24	الشكل 02 : محتويات النظام المحاسبي المالي
33	الشكل 03 : أساليب قياس القيمة العادلة
44	الشكل رقم (04): يوضح اهداف القوائم المالية
63	الشكل 05 : الهيكل التنظيمي المؤسسة الوطنية للدهن ووحدة سوق أهراس
65	الشكل 06 : الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز ووحدة - سوق أهراس
67	الشكل 07 : الهيكل التنظيمي المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات - سوق اهراس
70	الشكل 08 : الهيكل التنظيمي لشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية
75	الشكل رقم(09):توزيع أفراد العينة حسب الجنس
76	الشكل رقم(10):توزيع أفراد العينة حسب العمر
77	الشكل رقم(11):توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي
78	الشكل رقم(12):توزيع أفراد العينة حسب الصنف المهني
79	الشكل رقم(13):توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية
84	الشكل رقم(14):سلم معامل الارتباط بيرسون

# مقدمة

### المقدمة العامة:

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملاءمة لتوفير المصدقية للمعلومات المحاسبية وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم، حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في اظهار المعلومات بشكل أفضل، من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا ان كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي اتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة. تبنت هذه الدراسة احدي تلك الطرق في القياس المحاسبي، والتي دار حولها جدل كبير، إذ فتحت أفاق جديدة نحو إعادة النظر في الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة إبان ظهور هذه الطريقة، والتأمل بشكل جلي وجددي فيما إذا كانت طريقة التكلفة التاريخية التي سيطرت ولا تزال على العرف المحاسبي في التقييم والقياس المحاسبي، طريقة يمكن الوثوق في المعلومات المتولدة منها، في ظل الظروف الحالية ضمن البيئة المحيطة بالوحدة المحاسبية، والتي تتميز بعدم الثبات، وهذه الطريقة في التقييم هي القيمة العادلة.

### 1/ الإشكالية:

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وعلى القوائم المالية ومدى تأثير القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، وعليه يمكننا طرح الإشكالية التالية:

➤ ما مدى تأثير القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية بالنسبة لعينة الدراسة؟

### الأسئلة الفرعية:

من خلال الإشكالية الأساسية يمكن صياغة الأسئلة التالية:

1. هل توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.
2. هل توفر البيئة الجزائرية متطلبات القياس وفق القيمة العادلة؟
3. هل هناك فهم لدى المحاسبين ا ولمراجعين المهتمين بالقوائم المالية في البيئة الجزائرية لمحاسبة القيمة العادلة؟
4. هل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين محاسبة القيمة العادلة وعلاقة القيمة العادلة بجودة القوائم المالية

عند مستوى معنوية  $\alpha = 5\%$

### 2/ فرضيات الدراسة:

لقد تم صياغة الفرضيات للإجابة على أسئلة الدراسة من خلال اختبار الفرضيات الصفرية التالية كنقطة الانطلاق:

### الفرضية العامة:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.

### الفرضيات الجزئية:

1. توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.
2. توفر البيئة الجزائرية متطلبات القياس وفق القيمة العادلة.
3. وجد فهم لدى المحاسبين والمراجعين المهتمين بالقوائم المالية في البيئة الجزائرية لحاسبة القيمة العادلة.
4. ينعكس تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في التعبير بصدق على الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### 3/أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار الموضوع للأسباب التالية

#### أ- أسباب ذاتية:

- الرغبة الشخصية في دراسة مواضيع تتعلق بالقيمة العادلة.
- الميول لمهنة التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي.

#### ب- أسباب موضوعية:

- تلائم موضوع الدراسة مع التخصص المدروس.
- قلة الدراسات والبحوث في مجال القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

### 4/أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة في أهمية القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي، وذلك لتحقيق وتحسين جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وذلك من اجل اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من طرف جميع الفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية، وذلك أيضا من اجل تحسين جودة القياس المحاسبي خاصة في ظل الأزمات المالية العالمية.

### 5/أهداف الدراسة:

- تهدف الدراسة إلى التعرف على القيمة العادلة والخصائص النوعية
- التعرف على أثر القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.
- التعرف على أساليب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.
- توضيح خصائص المعلومات المالية.

6/ حدود الدراسة:

أ- الحدود المكانية

:تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والمحاسبين في عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سوق أهراس

وهي:

- المؤسسة الوطنية للدهن
- مديرية توزيع الكهرباء والغاز
- المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات
- الشركة الوطنية لنقل بسكك الحديدية .

ب- الحدود الزمانية : تم اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي في الفترة الممتدة شهر فيفري الى شهر

ماي

7/ منهجية وأدوات الدراسة:

تقوم الدراسة على منه دراسة الحالة، تم اعتماد المنهج الوصفي في الدراسة النظرية وذلك استنادا إلى مصادر مكتبية منها الكتب العلمية، المقالات المنشورة في المجالات العلمية المحكمة وعلى الدراسات الأكاديمية السابقة، أما المنهج التحليلي تم اعتماده في الدراسة التحليلية، فقد تم جمع البيانات من خلال تصميم استمارة استبيان تضمنت الجوانب الرئيسية لمخاور الدراسة، وتم الاعتماد في التحليل على برنامج Spss

8/ الدراسات السابقة:

الدراسة الأولى : بسمة سويد (دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي " التكلفة التاريخية القيمة - - العادلة"

البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية قدمت في جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2003، حيث تدور اشكالياتها حول (ما هو بديل القياس الاقرب للواقع الاقتصادي الجزائري).

ومن خلال هذه الدراسة فقد تطرقت الطالبة حول أهمية القياس في المحاسبة وذلك من خلال عرض شامل للقياس المحاسبي وبدائل القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية التي تعتبر من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية، والقيمة العادلة القائم تحديدها بناء على أسعار في سوق مالي نشط. فنجد الباحثة في نهاية بحثها أنها قد لخصت أن محاسبة القيمة العادلة قد واجهت العديد من التحديات في ظل البيئة الجزائرية لأسباب عديدة، وأن عملية القياس إذا تمت بدقة وكفاءة فإنها تعكس ذلك على قوائم مالية ذات جودة عالية.

الدراسة الثانية: لخديجة طالبي (محاسبة القيمة العادلة للأصول المادية على القوائم المالية) البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قدمت في جامعة الاغواط سنة 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأصول الثابتة وبيان كيفية تقييمها، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك توجه نحو القيمة العادلة من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، وهناك إشكالية كبيرة يطرحها مفهوم القيمة العادلة حتى في الدول المتقدمة من حيث التقييم الحقيقي لأصول المؤسسة وصعوبة تطبيقها لعدم توفر السوق المالي وعدم توفر المنا الاقتصادية الملائم في الجزائر.

#### - الدراسة الثالثة : "حاج قويدر قورين" اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية و

ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة على شركات المساهمة العامة الفلسطينية"، الدراسة عبارة عن مقال في المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، المجلد 9 ، العدد 3 ، سنة 2013، هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة منها عدم توفر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول.

وفي نهاية المقال ان الباحث قد استنتج ان هناك أثر للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، وهي الطريقة الانسب للقياس.

الدراسة الرابعة :حامد حسان بن مالك، حامد بشير غوالي" أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي"البحث عبارة عن مقال ضمن مجلة الباحث، العدد 30 ، لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر سنة 2003، فقد تطرقنا في البحث إلى عموميات حول القياس المحاسبي، الجودة في القوائم المالية (الإطار النظري للقوائم المالية، تأثير القيمة العادلة والقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية) القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. هدفت هذه الدراسة الى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

ونجد في نهاية المقال أن الباحثان قد استنتجا أن هناك انقسام واضح حول القيمة العادلة بين مؤيد ومعارض، وان مخرجات القيمة العادلة تلائم جميع الأطراف ذات الصلة.

ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

تميزت هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في اظهارها لأثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة بالمؤسسات الاقتصادية على جودة القوائم المالية، والى تسليط الضوء على أهمية وجودة القوائم المالية وكذا ضرورة وجوب تطبيق

القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لضمان استمراريتها وجودة قوائمها المالية.

### 9/ هيكل الدراسة

لمعالجة الإشكال المطروح واختبار الفرضيات الموضوعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، فصلين في الجانب النظري وفصل في الجانب التطبيقي، تسبقهم مقدمة تشتمل على مختلف الأبعاد الأساسية لموضوع البحث واشكاليته، وتتبعهم خاتمة متضمنة نتائج البحث، وجاء فصلي هذه المذكرة على النحو التالي كما هو مبين أدناه:

#### ● الفصل الأول : تضمن الأدبيات النظرية للقياس المحاسبي و القيمة العادلة والذي ينقسم إلى ثلاث مباحث

حيث يشمل المبحث الأول على عموميات حول القياس المحاسبي ، أما المبحث الثاني قد تم التطرق الى الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة، مفهوم والاهداف وتقسيم نموذج القيمة العادلة وشروط تطبيقها، والمبحث الثالث الى القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وقد تطرقنا الى القياس ومحاسبة تسوية القيمة العادلة وكذا طرق قياس القيمة العادلة.

#### ■ الفصل الثاني: والذي جاء بعنوان أثر الجودة في القوائم المالية والمتضمن ثلاث مباحث بحيث يشمل

المبحث الاول الإطار النظري للقوائم المالية. اما بالنسبة للمبحث الثاني حول جودة القوائم المالية (مفهوم جودة القوائم المالية، محددات جودة القوائم، مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية) في الاخير المبحث الثالث والذي يعبر على العلاقة بينهما الذي جاء بعنوان تأثير القيمة العادلة والقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية (القياس المحاسبي وتأثيره على المعلومة المالية والمحاسبية، اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية).

#### ■ الفصل الثالث : مخصص للدراسة الميدانية، تم فيه تجسيد الجانب النظري ميدانيا عن طريق دراسة اثر

القياس وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية، حيث تمت دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سوق اهراس هي :

#### ● المؤسسة الوطنية للدهن

#### ● مديرية توزيع الكهرباء والغاز

#### ● المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات

#### ● الشركة الوطنية لنقل بسكك الحديدية .

. صعوبات الدراسة:

كأي بحث واجهتنا صعوبات من بينها ضيق الوقت، وقلة المراجع المتخصصة في موضوع.

واجهتنا بعض الصعوبات والمتمثلة في:

#### ■ صعوبة البحث في البيعة الاقتصادية الجزائرية

- صعوبات على مستوى المؤسسات محل الدراسة خاصة في الحصول على المعلومات الكافية نظرا لسريتها. التجاوب السلبي لبعض المستجوبين، من خلال عدم الإجابة على الأسئلة أو عدم إرجاع الاستثمارات، التباعد الجغرافي للمستجوبين، مما أدى طول فترة استرجاع الاستثمارات
- صعوبة التواصل المباشر مع بعض أفراد العينة لتقلص توضيحات لتواجههم في مناطق بعيدة عن مكان تواجد الباحث، تزامن وقت توزيع الاستثمارات مع فترة حرجة بالنسبة للمهنيين لانشغالهم في إعداد الميزانيات الختامية وكانت في الأيام الأخيرة من شهر افريل وهذا ما جعلهم لا يقبلون الاستثمارات، كون الدراسة تناولت موضوع نظري هذا ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات.

# الفصل الأول:

الإطار النظري للقياس المحاسبي والقيمة العادلة

تمهيد :

لقد مرت النظرية المحاسبية خلال تطورها بالعديد من المراحل، حيث كان لكل مرحلة مميزات وخصائصها، وكان من بين أهم ثمار تطور هذه النظرية هو التوجه من المنهج التقليدي إلى المنهج الحديث التي تعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات يسمح بإعداد الكشوف مالية تقدم معلومات مالية كاملة. كما تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، بالإضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة، وحتى تكون الكشوف المالية ذات مصداقية وملائمة لابد من وجود قياس محاسبي والذي يعد ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع ، كما للقياس المحاسبي عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية التي استخدمت لعدة عقود ورغم مميزاتها إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات.

في إطار السعي المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي الكشوف المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن ذلك، وكذلك محاولة معالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية، وقد أحدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا المفهوم، كما اعتبره البعض تغيراً محورية في الفكر المحاسبي.

قد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول : عموميات حول القياس المحاسبي

المبحث الثاني:الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

المبحث الثالث : القياس المحاسبي وفق للقيمة العادلة

### المبحث الأول : عموميات حول القياس المحاسبي

تعتبر وظيفة القياس وظيفة أساسية في ميدان المحاسبة، حيث تسمح بإنتاج معلومات عن أداء

المؤسسة

ومركزها المالي والتغيرات التي تحدث فيها. ومن خلال هذا البحث سنحاول الوقوف على أهم تعاريف

القياس التي جاء بها الباحثون إضافة إلى إبراز مختلف أركان وأساليب القياس المحاسبي.

### المطلب الأول : تعريف القياس المحاسبي

قدم الباحثون في ميدان القياس تعاريف كثيرة لعملية القياس المحاسبي نذكر منها:

**تعريف رقم : 1** عرّف القياس المحاسبي على أنه " قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على

قواعد طبيعية يتم اكتشافها، إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>1</sup>.

**تعريف رقم : 2** القياس المحاسبي بموجب معايير المحاسبة الدولية هو " عملية تحديد القيمة النقدية للعناصر التي

سيعترف بها في البيانات المالية، والتي ستظهر في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة<sup>2</sup>.

**تعريف رقم : 3** القياس المحاسبي هو " تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية

الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة ناعمة و واضحة<sup>3</sup>

**تعريف رقم : 4** تُعرف جمعية المحاسبين الأمريكيين القياس المحاسبي على أنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث

المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة<sup>4</sup>

### المطلب الثاني : أركان القياس المحاسبي

يختلف إطار عملية القياس المحاسبي ونتائجها تبعاً لاختلاف أغراض القياس والخواص محل القياس ثم

تبعاً لتغير القواعد المستخدمة في عملية القياس، والشخص القائم بعملية القياس وبوجه عام تقوم عملية القياس

المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي:

<sup>1</sup> محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط

2، عمان، الأردن، 2008 ص130

<sup>2</sup> عفاف إسحاق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، جامعة

البيّا، الأردن، 2008، ص 4

<sup>3</sup> جمعة احمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص154

<sup>4</sup> وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص100

### أولا : الخاصية محل القياس

تنصَّبُ عملية القياس بشكل عام وان اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن المشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصَّبُ عليها عملية القياس قد تكون ذات طبيعة كمية وتعبر عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد تنصَّبُ على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو معدل دوران مخزونه السلعي.<sup>1</sup>

#### أ- مقياس مناسب للخاصية محل القياس:

يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية لزل القياس، فإذا كانت ذات طبيعة كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي لزل القياس فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات النتيجة في الساعة مثلا، أو عدد ساعات العمل المباشر.

#### ب- وحدة القياس للخاصية محل القياس

عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معه، حينئذ لا يبقه فقط تحديد نوع المقياس لعملية القياس، بل لابد من تحديد نوع وحدة القياس. فإذا كانت قيمة الربح هي لزل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة

#### ج- الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمة بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. يؤدي الشخص القائم بعملية القياس دورا أساسيا لا يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعداه إلى تحديد نتائجها

#### د- الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي

يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمة

<sup>1</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص 101

بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية. يؤدي الشخص القائم بعملية القياس دورا أساسيا لا يقتصر عليه تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعداه إلى تحديد نتائجها.

### المطلب الثالث : أسس القياس المحاسبي

توجد عدة أسس لقياس قيمة عناصر القوائم المالية نذكر منها:

#### أولا: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالا في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتر الشراء أو تكلفة الانجاز، كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية، للنقد أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل السلع والخدمات التي استلمتها أو سوف يتم استلامها.<sup>1</sup>

ومن أهم المميزات استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ما يلي:<sup>2</sup>

تمثل التكلفة التاريخية الحقيقة الفعلية للحدث الدالي للتكلفة المدفوعة أو الملتزم بدفعها وقت اقتناء الأصل أو نشوء الالتزام.

يستند الإثبات والقياس المحاسبي للحدث الدالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراضية أو تقديرية.

استند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذا البديل إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الأحداث المالية، مما يجعل القوائم المالية أكثر موثوقية.

ثانيا: التكلفة الحقيقية (التكلفة الجارية):

هي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية وغالبا ما تطبق عليه تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجو المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى الدولي، الأول حول النظام المحاسبي الدالي، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010 ص 06

<sup>2</sup> لزمدمطر و موسى السويطي، مرجع سابق، ص 164

<sup>3</sup> تزرة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013، ص 73

### ثالثا: صافي القيمة القابل للتحويل

هو سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات.

### رابعا: القيمة الحالية المخصومة

هي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة المدائن الطويلة الأجل.

### خامسا: القيمة العادلة

القيمة العادلة وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم ( 39 الأدوات المالية الاعتراف والقياس) هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفان، كل منه ما لديه الرغبة في التبادل وعله بينة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة. ووفقا للمعيار الأمريكيين رقم 157 مقياس القيمة العادلة، فان القيمة العادلة هي السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو لتسوية التزام (سعر الخروج) في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

كما عرفت لجنة التقييم الدولية في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي " هي مبلغ تقديري يكمن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية ولو مطلق الحرية وبدون وجود إكراه عله إتمام الصفقة.<sup>1</sup>

مما سبق يمكن أن نستخلص بأن القيمة العادلة " هي المقابل الذي اتفق الطرفان بموجب عله إبرام صفقة سواء كانت شراء أصل أو تسوية التزام، عله أن يتمتع الطرفان بكامل الحرية و الرغبة بالتعامل وعلمان بأحوال السوق خاصة أسعاره، وعليه فلا يجب أن تكون عملية بيع قسري أو بيع بالتصفية، كما يجب أن تتم الصفقة في سوق نشط (تنافسي).<sup>2</sup>

ومن أهم مميزاتنا نجد:

- المحاسبة بالقيمة العادلة تعكس التأثير الاقتصادي لعمليات المشتقات عله قيمة المؤسسة.

<sup>1</sup> طارق تراز عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص

<sup>2</sup> لزمد حسان بن مالك، لزمد بشت غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لرة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 15، 2015، ص 173

- استخدام القيمة العادلة يزيد من موضوعية، حياد، شفافية وملائمة و موثوقية المعلومة المحاسبية وهذا كله
- يؤدي إله تعزيز مصداقية القوائم الدالية وزيادة ثقة المستثمرين فيها.
- القيمة العادلة تعطي أفضل تقدير للمخاطر المرتبطة بالأدوات الدالية وتوقعات السوق
- بالنظر إله كثرة المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة فإن عملية التنبؤ تصبح أسهل
- القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تزيد من موثوقية المعلومة المالية وتعكس أكثر الواقع وتشكل أداة تطبيق القيمة العادلة بأفضل مقارنة بين المؤسسات كونها تخفض من إمكانية التحكيم الشخصي من طرف المسيرين.

### المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

سيتم التعرض في هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول القيمة العادلة، والمعلومات المحاسبية والمالية، بالإضافة إلى واقع القيمة العادلة كمصطلح حديث في النظام المحاسبي المالي.

#### المطلب الأول: مفهوم القيمة العادلة وأهدافها

تعريف القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال الفعل " قيم" والفعل "عدل"، حيث يقال: "قيم الشيء تقييماً أي قدر قيمته وعدل بين الشيئين أي وازن بينهما، وعدل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائماً مقامه، والعدل هو الاتصاف وهو إعطاء المرء ماله واخذ ما عليه.

وقد تعددت تعريفات القيمة العادلة بتعدد المهتمين والباحثين في المحاسبة وبدائل القياس، لكن كل التعاريف كانت تصب في المعنى ذاته، حيث يظهر أول تعريف للقيمة العادلة في 1982 عن طريق IAS20 ونشر عن طريق IAFRS، ولم يطرأ على هذا التعريف تغيرات كثيرة مع مرور سنين، فهو بالتقريب نفس التعريف هو: "السعر بين أطراف مطلعة وراغبة في تبادل أصل".

كما تعرف على أنها "المبالغ الذي يمكن استلامها من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق، ص11.

وقد عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) الصادر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية عام 1995 المعدل عام 1996 ونافذ المفعول اعتباراً من بداية عام 1998 ضمن البند الخامس (تعريفات) القيمة العادلة على أنها: "المبلغ الذي يمكن إن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحيث<sup>1</sup>.

كما حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار مثل معيار 107 بأنها "القيمة التي يمكن تبادل الأداة المالية في المعاملات الجارية بين الأطراف الراغبة بخلاف حالات الجبر أو التصفية"، كما حددها في المعيار 157 بأنها "السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع أصل أو الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس<sup>2</sup>.

وقد استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المصطلح المرادف وهو "القيمة السوقية MARKET VALUE، وبالتالي فهي غالباً ما تستعمل مصطلح MARKET-TO- MARKET كمرادف لـ fAIR Value، اين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وان القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدميها.

وهنا كمصطلحات مرادفة للقيمة العادلة:

- القيمة السوقية
- القيمة البديلة
- القيمة الحالية

وعندما يبحث في مفهوم القيمة العادلة يوجد أنها تقسم الى قسمين هما:<sup>3</sup>

أولهما: قيم تستند الى السوق وهي:

- القيمة السوقية، أي الأسعار المعلنة في سوق نشط

<sup>1</sup> طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سابق، ص12.

<sup>2</sup> رضا ابراهيم صالح، اثر توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد02، المجد رقم46 يوليو2009ص23

نعيم سابا حوري، القيمة العادلة و الابلاغ المالي، محاضرة غير منشورة مقدمة في المركز النقائي العربي، سوريا، 2009، ص 05.<sup>3</sup>

- القيمة العادلة وهي المبالغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات او تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في معاملات مباشرة.

ثانيهما: قيم لا تستند بالضرورة الى السوق وهي:

- القيم من الاستعمال
- القيم القابلة للاسترداد
- القيم الاستبدالية.
- قيمة المنشأة المستمرة
- قيمة التصفية

كما يرى بعض الباحثين ان مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين:<sup>1</sup>

1. المحور الأول: الأطراف الداخلية في الصفقة ويفترض في هذا المحور ما يلي:

أ: ان تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة، لأنها أحد الجوانب المهمة التي تفسر بها القوائم المالية بحيث ان الصفقات والعمليات عادة ما تتم على أسس متوازن حيث ان الصفقة تمت بين طرفين مستقلين يفاوض كل منهما على أحسن الشروط

ب: ان تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة، ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، وذلك بعدم وجود معلومات هامة لدى طرف دون الآخر، وهو الامر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

2. المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة، وأشترط في الظروف التي تتم فيها الصفقة بان تتم

عملية التبادل بصورة طبيعية(عادية) وليس في عملية اجبارية، او ظروف تصفية لأنها لا تعبر عن القيمة العادلة للصفقة.

ويعتبر المحور الأول والثاني شرح للأركان التي يقوم عليها مفهوم القيمة العادلة، التي تؤكد على

استقلالية الأطراف وتماثل المعلومات لديهما، والظروف العادية لدى طرفي الصفقة، وان تتم الصفقة في ظروف عادية وليست اجبارية.

طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص13 ص<sup>14</sup>

ومن التعاريف السابقة يمكن القول بان القيمة العاجلة هي قيمة الاصل محل البيع و التي يتفق عليها كل من البائع و المشتري بشرط توافر المعلومات و الحقائق الكاملة للطرفي البيع ، ويشترط الا تتوفر في عملية البيع أي عمليات جبرية او ظروف غير طبيعية .

كما يمكن القول ان القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن توافرها في السوق الكفئ فقط، حيث توافر المعلومات الكاملة لجميع الافراد باقل تكلفة، و في نفس الوقت ومن هنا فان كفاءة السوق تعتبر عامل اساسي ، و يكون السوق كفئ اذا كانت المعلومات المتاحة على نطاق واسع و بتكلفة قليلة و بالتالي تعكس الاسعار كل المعلومات ( التاريخية ، الحالية )، و يركز مفهوم كفاءة السوق على مجموعة من المقومات تتمثل في : توافر المعلومات لجميع المتعاملين مع السوق في نفس الوقت باقل تكلفة .

- توافر قدر كبير من كفاءة و سلامة التشغيل باضافة الى قدر كافي من كفاءة التسعير..
- يجب ان يتمتع السوق بالعدالة النسبية لان العدالة المطلقة امر صعب التحقق.

قد اقترحت المعايير المحاسبية الدولية بعض الاساليب التي يمكن استخدامها في حالة عدم توفر سوق كافي و تتمثل في :<sup>1</sup>

- استخدام القيمة السوقية في سوق كفئ لاصول او التزامات ذات خصائص مشابهة .
- استخدام طريقة من طرق التقدير مثل : نماذج تسعير الخدمات او نماذج مصفوفة التسعيرة ( تقنية رياضية تستعمل اساسا بالنسبة لسندات -التزامات- و التي لا تاخذ سعر محدد لسند و لكن تستعمل اسعار سندات مسعرة اخرى تستند عليها ).
- تحليل تدفقات النقدية المخصومة .

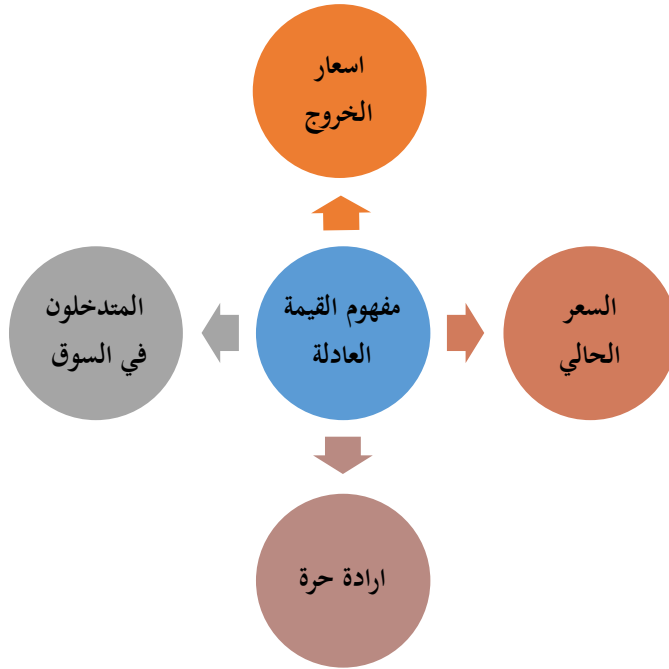
ويجب الاشارة الى المعيار المحاسبي الدولي ifrs13 الصادرة في 12 ماي 2011 و المتعلق "بتقييم القيمة العادلة " و ساري المفعول ابتداء من 2013/01/01 ، و هذا المعيار جاء بعد انتقادات الشديدة التي تعرضت لها القيمة العادلة على اثر الازمة العالمية 2008 ، و في محاولة لتحديد الدقيق لمفهوم القيمة العادلة و ضبطه ، وأيضا هذا المعيار قدما إرشادات حول "كيفية التقييم بالقيمة العادلة و ليس "متى " فقط نقوم بالتقييم كباقي المعايير السابقة التي تناولت القيمة العادلة بشيء من الغموض ، و انطلاقا من ذلك صدر

<sup>1</sup> حياة محمود على دحروج، القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي، مجلة الاقتصاد و المحاسبة، العدد632، مصر، افريل 2010، ص08.

تعريف جديد للقيمة العادلة و هو انها تتمثل: " السعر المتحصل عليه من خلال عملية بيع اصل او المدفوع مقابل تحويل التزام في معاملة عادية بين متداخلين في السوق بتاريخ التقييم " <sup>1</sup>.

و يظهر العناصر الأربعة التي شملها هذا المعيار في ميمما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة في الشكل التالي :

الشكل 01 : العناصر التي شملها ifrs 13 فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة



المصدر : من اعداد الباحث بالاعتماد على ما جاء من التعريف للقيمة العادلة في المعيار

.ifrs13

و يتضح من خلال هذه العناصر الموضحة في الشكل ان المعيار ifrs13:

- حصر القيمة العادلة في السعر بدل القيمة ، و من هنا يضح جليا دون أي لبس ان السوق هو المرجع الرئيسي لتحديد القيمة العادلة ، ومن ثم فهو يعتمد القيمة البيعية الصافية ( أسعار الخروج الجارية )
- و استعمل مصطلح " بيع اصل " بدل " تبادل اصل " و من ثم يتضح جليا انه يعتمد أسعار الخروج الجارية ( قيمة البيع الصافية ) أولا بدل ماكانت أسعار الدخول ( التكلفة الاستبدالية) معبر عنها بعبارة تبادل اصل ، من هنا تظهر أسعار البيع المعلنة في السوق ، و هي التي تمثل القيمة العادلة في المقام الأول .

<sup>1</sup> حياة محمود على دحروج، مرجع سابق ، ص 09

• استعمال مصطلح " السعر المدفوع نظير تحويل خصم بدل تسوية خصم ، و هنا المفهوم واسع دائرة العمليات الخاصة بالدفع المترتبة عن الخصم القيمة العادلة له ، ذلك ان التحويل اشمل من التسوية ، حيث ان التسوية يفهم منها انهاء الالتزام بدفع المقابل النقدي ، لكم التحويل قد يتم انهاء الالتزام مقابل تغييره بالالتزام اخر .

• يلاحظ على المفهوم الجديد ادراج ان هذا السعر يتحدد بين " متدخللي السوق " بدل " بين اطراف مطلعة و راغبة " ، و هنا يعزز هذا الامر ان السعر يتحدد في السوق بين متدخللين وف القانون العرض و الطلب ، و ليس بين الأطراف محتملة تتصف بانها راغبة و مطلعة ، فهذين الصفتين سوف لن تؤثر داخل السوق نظرا لكثير عدد البائعين و المشترين و التي تعبر من شروط السوق المنافسة ( سوق نشط) ، بالتالي يعزز دور السوق في تحديد القيمة العادلة .

• ادراج هذا المفهوم عبارة في معاملة عادية بدل إرادة حرة و التي تعني ان العملية لا تتم في ظروف تصفية مما لا يجعل السعر حقيقي، او في ظروف احتكار مما يجعا السعر اكبر و اقل من السعر العادي و عموما لا يجب ان يكون العملية في ظروف استثنائية، و هذا يؤكد ان هذا السعر ينبغي ان ينتج عن آلية العرض و الطلب في سوق نشط و هو الوحيد المتصف بالظروف العادية.

• ويلاحظ أيضا أن التعريف الجديد يبين أن السعر المأخوذ من السوق يكون " بتاريخ التقييم " و عليه يتضح أن القيمة العادلة يمثلها السعر عند اللحظة التي نرغب فيها بتقييم أصل أو خصم، وعليه سوف لن يترك مجال وتأويل أي سعر يؤخذ.

**من كل ماسبق نقول أن: القيمة العادلة هي أن تكون قيمة عادلة لكل من المشتري والبائع، وكذلك بالنسبة للسعر يكون معادلا للمنافع التي ستتحقق لكلا الطرفين، كما أن المصطلح المرادف للقيمة العادلة قد يكون: القيمة السوقية، أو القيمة البديلة، أو القيمة الحالية.<sup>1</sup>**

ويجب أن ننوه إلى كثرة الإصدارات بخصوص مفهوم القيمة العادلة وكذلك التعديلات التي تتم على هذه الإصدارات، مما يدل على عدم استقرار مفهوم القيمة العادلة، وأيضا وجب الإشارة إلى أن القيمة العادلة وحسب نظر الباحث هي نموذج مكمل للقياس المحاسبي وليس بديل لنموذج التكلفة التاريخية باعتباره أهم نموذج قياس محاسبي.

<sup>1</sup> وليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع ( القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009، ص04.

أما عن المقومات الأساسية التي يجب أن تتوفر لتمكين من قياس القيمة العادلة يمكن جمعها في:<sup>1</sup>

- وجود موضوع للتبادل.
- وجود طرفين لعملية التبادل (العرض والطلب).
- تمتع طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل.
- إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.
- وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الإرادة الحرة لطرفي عملية التبادل.
- استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي اتجاه للتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية.
- تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

أما بالنسبة لتعريف محاسبة القيمة العادلة: فهي العمل المحاسبي الذي يعتمد على حساب القيمة العادلة للأصول أو الخصوم، ابتداء من إثبات مختلف العمليات الاقتصادية ذات الصلة المالية، فالتسويات القيدية ثم إعداد الحسابات الختامية و انتهاء بالإفصاح في القوائم المالية.<sup>2</sup>

وقد تغطي محاسبة القيمة العادلة مواضيع عديدة منها:

- الأدوات المالية.
  - الاستثمارات العقارية.
  - المطلوبات التأمينية (التزامات عقود التأمين).
  - الموجودات الزراعية (محاصيل وموجودات بيولوجية).
- أما بالنسبة لأهداف تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس، فيمكن تلخيصها في:<sup>3</sup>

- اظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب للواقع في تاريخ إعداد الميزانية.
- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:

<sup>1</sup> وليد زكرياء صيام، مرجع سابق، ص 05.

<sup>2</sup> بالاطلاع على مجموعة من الكتب والمقالات المتعلقة بالمحاسبة على أساس القيمة العادلة.

<sup>3</sup> أحمد عزة أبو شملة، دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية في سوق عمان المالي)، رسالة ماجستير، جامعة جدر، الأردن، 2010، ص36.

- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة.
- إدارة وقياس المخاطر.
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.
- حساب التعويضات.
- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات.
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتجة عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.
- توفير معلومات مالية مفيدة لصناع القرار، سواء كانوا داخل الشركة أو خارجها.

طري عملية التبادلطري عملية التبادل

### المطلب الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة (المزايا والانتقادات الموجهة للقيمة المعادلة)

ان التعرف على خصائص وطبيعة الطرق المتبعة في القياس المحاسبي ومناقشتها وعرض مختلف النقاط المتعلقة بها سواء الايجابية او السلبية، هو السبيل الذي يرشدنا فيما إذا كانت طريقة ما ملائمة في القياس ام لا، وسنستعرض اهم الخصائص التي تميزت بها القيمة العادلة وكذا ما يؤخذ عليها.

#### الفرع الاول: مزايا القيمة العادلة

من المزايا التي تتمتع بها القيمة العادلة نذكر<sup>1</sup>:

1. منذ بداية الاستعمال في طريقة القيمة العادلة اصبحت المعلومات معنية بالوقت الحاضر وحالة الاسواق في الوقت الحالي، فهي تزودنا بمعلومات حالية، وتزود المؤسسة بحد ذاتها بمعلومات جيدة وحالية عندها حيث تشجعها وتساعدتها في اتخاذ الاجراءات التصحيحية.
2. يحسن نموذج القيمة العادلة من قوة معلومات القوائم المالية عكس النماذج الاخرى (التكلفة التاريخية).
3. تزود القيمة العادلة المؤسسة بمعلومات شاملة حول المنهج الذي تتبعه المؤسسة، الفرضيات الموضوعية من قبل المؤسسة، والقضايا الاخرى التي تؤدي الى بيان مالي شامل للمؤسسة، وادراج معلومات جديدة متى كانت متوفرة.

<sup>1</sup>-Thierry Gorroz, **Justevaleur-valeurjuste**, Académie des Sciences et Technique comptables et financiers, Lexposia, 18 novembre 2010, p4.

4. تعكس القيمة العادلة التغيرات في حالة الاسواق الحالية، والتغير في القيمة العادلة يعكس التغيرات في الاسواق الحالية.

5. تساهم القيمة العادلة نتيجة الافصاح الشامل في قدرة المستثمرين على الاطلاع على القوائم المالية ومعرفة انواع الاستثمارات التي تقوم بها من خلال الادوات المالية ومساءلة المؤسسة عن كل منها وسبب الاحتفاظ بها.

6. عملية الافصاح وفقا للقيمة العادلة تساهم بجعل السوق المالي كفاءً وبالتالي استجابة السوق لمعلومة القيم العادلة وتشجيع المستثمرين على الاستثمار بشكل أكبر وخصوصا ان عملية الافصاح تضيء عليهم الاحسان بالأمان.<sup>1</sup>

7. لقد كانت المؤسسة بالسابق وقبل ظهور القيمة العادلة تعالج الخسائر الناتجة عن بعض ادوات التحوط مثل (عقود الخيار وعقود المقايضة) برسمتها وتنزيلها بالدخل تدريجيا دون شعور اصحاب المصالح بذلك ولكن الان ووفقا للإفصاح حسب المعيار (39) وجب على المؤسسة اظهارها ومعالجتها وفقل للقيمة العادلة، وبالتالي لن تستطيع اخفاء نتائج استخدامها لتلك الادوات مما ساهم بإظهار القوائم المالية بشفافية عالية جدا.<sup>2</sup>

ونقول انه: ومن خلال الاطلاع على العديد من المواضيع المتعلقة بتقييم القيمة العادلة سواء في العالم العربي او الغربي، نجد ان هناك اتفاق كبير على كون القيمة العادلة قادرة على توفير معلومات محاسبية ذات جودة، الا ان هناك مرهون بشرط توفر جميع المقومات والظروف المناسبة لتطبيق القيمة العادلة واهمها: توفر السوق الكفاء.

### الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة

على الرغم من التأيد الكبير الذي تلفاه محاسبة القيمة العادلة وتصدرها للمعايير المحاسبية، الا ان قياس القيمة العادلة يكتنفه العديد من الصعوبات والتمثلة في اعتماد هذا النموذج على فرضية السوق الكفاء وهو امر يصعب الوصول اليه في الواقع العملي بصفة عامة وفي واقع السوق الجزائري بصفة خاصة - سنتعرض الى واقع القيمة العادلة في البيئة الجزائرية بمزيد من التفصيل لاحقا -، حتى اذا امكن وجود السوق

<sup>1</sup>-AnisMilad, " Analyzing the fair value market value ok Assets and stake holders

Investment decision, (thesis of doctora, Arizona, july2008), p42

<sup>2</sup>- حازم الخطيب، ظاهر القشي، مرجع سابق ص22

الكفاء فان معلومات القيمة العادلة تفتقر الى الثقة والاعتماد عليها لأنها لا تملك الدليل الموضوعي الذي يدعمها وهذا ايضا يشكل عائق كبير امام اعتماد هذا النموذج كأساس للقياس المحاسبي، ومن ناحية اخرى ان استخدام القيمة العادلة يعطي فرصة للإدارة للتلاعب في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من خلال الافصاح عن الارباح والخسائر غير الحقيقية.

وسيتم تلخيص اهم النقاط المتعلقة بما يؤخذ على تطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر مختلف الكتاب والباحثين والمحاسبين المهتمين بهذا الموضوع<sup>1</sup>:

- من الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة هو الغموض في قياس الاصول والادوات المالية مما يخلق الكثير من المنافذ في انحرافات الاسعار.
- ان القيمة العادلة هي قيمة افتراضية تحدد على اساس الاسعار السوقية، والاسعار السوقية تخضع لكثير من العوامل التي تتحكم فيها كعوامل العرض والطلب، وايضا مدى توفر المعلومات التي يمكن ان تتحدد الاسعار على اساسها بشفافية، وبذلك فان كل ما سيؤثر في السوق سيؤثر في القيمة العادلة.
- يمكن في بعض الاحيان ان يكون سعر الاصل في السوق لا يعكس القيمة المالية الحقيقية للأصل، فالسوق يمكن ان يكون غير كفاء أي لا يعكس القيمة الحقيقية.
- التلاعب في الاسعار من طرف المؤسسة في حد ذاتها قد يخلق مخاطر في الحصول على قيمة عادلة في الاسواق التي يصعب فيها تحويل الاصل الى سيولة.
- تعدد طرق القياس بالقيمة العادلة، وهذا يؤدي الى نتائج مختلفة وفق كل طريقة قياس.
- يكتنف تقدير القيمة العادلة الكثير من التعقيد.
- ان الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي واتباع اسس متباينة.

### المطلب الثالث: القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

تعتبر قدرة النظام المحاسبي على الاستجابة للتغيرات المحلية والدولية من أهم العوامل المساعدة على استمرارته وهذا يكون ناتجا عن الاهتمام بمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة المحيطة به فملائمة نظام محاسبي

<sup>1</sup> -ساهر محمد عقل، ابن هشام عزريل، استخدام محاسبة القيمة العادلة على ملائمة معلومات بيانات الدخل، عن الموقع [aymanuzrail.blogspot.com](http://aymanuzrail.blogspot.com)، تاريخ الاطلاع 26 اكتوبر 2015.

معين في فترة ما لا يعني التمسك به في ظروفها البيئية، حالة عدم مسابته لتغيرات المحلية والدولية، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجا فمع اختلاف الفلسفة والقواعد ومبادئ المحاسبية للنموذجين ( الأوربي والأمريكي ) إلا أن ذلك لم يحل دون المطالبة والمناداة بالتوحيد والتنسيق المحاسبي على المستوى الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي.

ففي ظل العولمة وتطور الأسواق المالية ثبت للعام والخاص حدود كل نظام محاسبي ومالي وطني أو جهوي، الأمر الذي يستدعي التنسيق والتوحيد<sup>1</sup>.

ونظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق و محاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر ، (OMC) مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة العالمية باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية<sup>2</sup>.

وصدر النظام المحاسبي المالي بمقتضى قانون رقم 07/11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والذي يهدف حسب المادة الأولى منه إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص " المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه<sup>3</sup>.

### الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي

عرفت المادة 03 من القانون 07/11 المحاسبة المالية وذلك كما يلي: لمحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية .

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، على

<sup>1</sup> محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) متبعة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010 ، ص 4 :

<sup>2</sup> مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادي محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة

IAS/IFRS ياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة

(IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011 ، ص 02 :

<sup>3</sup> قانون رقم 07/11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007

أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداث أساسية جديدة هي:<sup>1</sup>

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بسير مع قاعدة.
  - تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة، إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسيّر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية .
  - والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات، التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة.
  - قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
  - إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.
- ويتكون النظام المحاسبي المالي من مجموعة فصول يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

### الشكل 02: محتويات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون رقم 07/11

<sup>1</sup> فاطمة الزهراء عبادي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسب (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة 14 ديسمبر 2011، ص 06.

الفرع الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي:

نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، حيث أشار إليها (SCF) تبنى النظام المحاسبي المالي ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها <sup>1</sup> : المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 لمتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها <sup>2</sup> : المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية."

والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتشير التعاريف السابقة إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية. كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى احد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافرها فيها الشروط الآتية: <sup>3</sup>

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق.
- إعادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون يمكن أن يوجد .
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور .

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر

<sup>1</sup> القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 1 الصادر بتاريخ 15 مارس 2009 ، ص 87

<sup>2</sup> النظام رقم 08/ 09 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية العدد ، 25 فبراير 2010 ، ص: 14

<sup>3</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، ، ص 8 :

حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، الطرق البديلة التي تسمح بها نظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في <sup>1</sup> :

- القيمة الحقيقية أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة

- قيمة الإنجاز

- القيمة الحينة أو قيمة المنفعة

والعناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ندرجها وفق الآتي:<sup>2</sup>

#### أولاً: التثبيتات العينية و المعنوية:

وندرج ما جاء في إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية و المعنوية في النقاط الآتية:

- يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات

التي تحددها مسبقاً على أساس مبلغها المعاد تقييمه، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها ، يدرج في

الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية العادلة في

تاريخ إعادة تقييمه منقوصاً منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة،

- تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافاً

كبيراً عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال،

- القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق، و تحدد هذه القيمة استناداً إلى

قدير يجر به مقومون محترفون و مؤهلون . و القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضاً قيمتها في السوق، وعند

غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الاهتلاك،

- بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس

#### أموال خاصة تحت عنوان " فارق إعادة التقييم

- يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج

كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية،

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق، ص 06

<sup>2</sup> القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، مرجع

السابق، ص 10-15

غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.

- يتم تقييم العقارات الموظفة وذلك بعد أن يتم إدراجها في الحسابات الأولية باعتبارها تثبتاً عينياً، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم و إما على أساس قيمتها الحقيقية العادلة وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها.

- إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق مع إمكانية تقديم مجال لتقدير القيمة العادلة.

- تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغيير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.

- يجب أن تعكس القيمة الحقيقية ( العادلة ) الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية،

#### ثانياً: التثبيات المالية:

تدرج التثبيات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعاً لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيداً لنشاط المؤسسة.
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على الأسهم.
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها.<sup>1</sup>

- القروض والحسابات الدائنة التي صدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير.

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

التالية:

<sup>1</sup> للاطلاع على مجموعة من الكتب و المقالات المتعلقة بالمحاسبة على أساس القيمة العادلة.

❖ تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب.

❖ تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقاً والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص :

- السندات التي تم تسعيرها ← السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية
- السندات التي لم يتم تسعيرها ← بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقاً من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.
- يدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية.
- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

### ثالثاً: المخزونات:

- وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم المخزونات وفق القيمة العادلة في النقاط التالية:
- عملاً بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع .
  - القدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق .
  - تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصاً منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.
  - تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصاً منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة.
  - الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.<sup>1</sup>

### رابعاً: الإعانات:

<sup>1</sup> أحمد عزت أبو شملة، دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية في سوق عمان المالي)، رسالة ماجستير جامعة جدره، الأردن، 2010، ص 36.

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

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج

● أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:

بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقة بالإعانات.

وبأن الإعانات سيتم استلامها.

#### خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى:

وجاء بخصوص ذلك ما يلي:

- تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ.

- بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها، لأغراض التعامل التجاري والتي تقييم بقيمتها الحقيقية.

#### سادسا: تقييم الأعباء والمنتجات المالية:

وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي في خصوص ذلك في النقاط التالية:

- العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

#### سابعا: عقود الإيجار التمويلي:

وندرج بخصوص تقييم عقود الإيجار التمويلي بالقيمة العادلة في النقاط التالية:

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

- إضافة إلى ما سبق ذكره من العناصر المقيمة على أساس القيمة العادلة، فقد أوجب المشرع الجزائري أيضا تقييم السلع المكتسبة. مجانا أو عن طريق التبادل بقيمتها العادلة وذلك نظرا لانعدام الأساس الموضوعي للاعتراف بها وفق تكلفتها التاريخية<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> أحمد عزت أبو شملة، مرجع سابق، ص 37.

مما سبق يلاحظ أن المشرع الجزائري أجاز باستخدام القيمة العادلة وذلك كلما توفرت الشروط اللازمة بهدف تصحيح الصورة المالية للمؤسسة والوصول إلى معلومة محاسبية تتميز بالخصائص النوعية ذات الجودة العالية، وبالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية.

نجد أن الإفصاحات التي أوجبها النظام المحاسبي المالي هي نفس المعلومات التي يجب تقديمها في معايير المحاسبة الدولية في حالة إتباع نموذج القيمة العادلة.

### الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر:

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية:

**1- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية :** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية.<sup>1</sup>

**2- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي :** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.<sup>2</sup>

**3- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة :** إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة

<sup>1</sup> عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، أثاره وانعكاسات تطبيقه، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة البليدة، 13- 14 ديسمبر 2011، ص 11

<sup>2</sup> جاوحدو رضا، حمدي حليمة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013، ص 11

العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي للجزائر.<sup>1</sup>

**4- غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الوقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.<sup>2</sup>

### المبحث الثالث : القياس المحاسبي وفق للقيمة العادلة

#### المطلب الأول: أساليب قياس القيمة العادلة

يعتبر القياس المحاسبي عبارة عن ترجمة للأحداث الاقتصادية في المؤسسة إلى أرقام بناء على أسس ومعطيات وقواعد محددة، وقد تعددت أساليب طرق قياس القيمة العادلة من طرف فئات مختلفة ومن أهمها ما يلي:

#### أولا: بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية:<sup>3</sup>

لقد بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

- يعتبر السعر المحدد في السوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- إذ لم يتوفر ذلك يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة بالبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل فائدة متغيرة.
- كما يمكن استخدام الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:
- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛

<sup>1</sup> مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص: 563

<sup>2</sup> تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة البلدة، 14-13 ديسمبر 2011، ص: 17

<sup>3</sup> رضا ابراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46 العدد 2، مصر، 2009، ص 25

• نماذج التسعير الداخلية؛

• التدفقات النقدية المخصصة

ثانياً: بالنسبة للمعيار 157 الأمريكي:

نشر هذا المعيار سنة، 2006 بعد أن كان أول مفهوم للقيمة العادلة بالولايات المتحدة الأمريكية، الذي حدد ثلاثة طرق لقياس القيمة العادلة<sup>1</sup>:

• **طريقة السوق**: يشير إلى صافي القيمة القابلة للتحقق التي تعتمد على الأسعار الملاحظة، وباقي المعلومات التي يتحصل عليها من تعاملات السوق المتعلقة بأصل والتزامات مماثلة أو القابلة للمقارنة.

• **طريقة الدخل**: تقوم على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية، أو الدخل والمصاريف أي تستعمل تقنيات التقييم عن طريق الاستحداث.

• **طريقة التكلفة**: يشير هذا المدخل إلى تكلفة الاستبدال، والتي تمثل تكلفة الحصول على أصل مشابه وبالطاقة الإنتاجية نفسها أو إمكانية الخدمة.

ويمكن أيضاً قياس القيمة العادلة وفقاً لعدة أساليب كما يلي<sup>2</sup>:

• تعديل القيمة التاريخية حسب الأرقام القياسية العامة، هذا الأسلوب يستخدم في حالة وجود اقتصاد في ظل التضخم بدرجة عالية.

• تكلفة الاستبدال والتي تقوم على أن الأصول المملوكة قد قيمت بشكل عادل بموجب التكلفة الاستبدالية، هذا الأسلوب ملائم بالنسبة للأصول الثابتة.

• القيمة الخارجة أو سعر البيع هذا الأسلوب ملائم أكثر لقياس الأصول المتداولة مثل المخزون السلعي المعد للبيع بمقارنة سعر السوق المختار مع التكلفة المبيّنة علة أساس التكلفة حسب المتوسط المرجح FIFO.

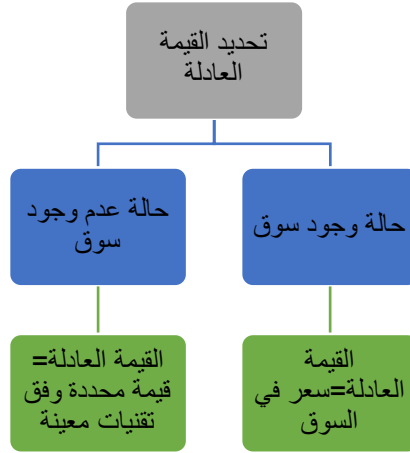
<sup>1</sup> شبيب شنوف، أسماء زوي، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، أيام 20/21 أكتوبر 2009، ص 13

<sup>2</sup> عفاف إسحاق أبوزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008، ص 5-6

- التدفقات النقدية المخصومة لمعرفة القيمة الحالية واستخداماتها في تحديد معدل العائد الداخلي IRR فالمؤسسة تستخدم نماذج لتقييم بأخذها بعين الاعتبار البيانات الملائمة المتنوعة، كالظروف السوقية العامة التنبؤات الاقتصادية الجارية،... الخ لقياس القيمة العادلة.

من خلال ما سبق يمكن نستنتج ما يلي وفقا لشكل الموالي رقم:

### الشكل 03 : أساليب قياس القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على ما سبق

### المطلب الثاني: طرق قياس القيمة العادلة

هناك عدة أساليب و تقنيات يمكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة، هذه التقنيات تختلف في طرق الحساب لكن قد تتقارب في النتائج ومن اهم هذه الأساليب:<sup>1</sup>

#### أولا: التكلفة التاريخية المعدلة

ويطلق البعض على هذه الطريقة بمدخل القوة الشرائية العامة، وهذا المدخل قائم على تسجيل الأصول و الالتزامات و الإيرادات و المصروفات بوحدات قياس بنفس القوة الشرائية وعلى هذا فان وحدة القياس يجب ان تكون موحدة مع الاحتفاظ بنفس أساس القياس المستخدم في القوائم المالية مثل التكلفة التاريخية حيث يتم اعداد القوائم المالية في نهاية الفترة المحاسبية على أساس التكلفة التاريخية ثم يتم تعديلها

<sup>1</sup>-Christian laux Christianlaurz , **the crisis of fair value accounting : king sense of the recent the university of Chicago**, booth school of business 2009 the page 3.

بالرقم القياسي العام للأسعار ويكون مقدار الربح للمؤسسة هو المبلغ الذي يمكن توزيعه على المساهمين او الملاك بعد المحافظة على القوة الشرائية لراس المال المستثمر.<sup>1</sup>

### ثانيا. التكلفة الاستبدالية

ويقصد بها قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة استبدال الأصل، غالبا ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية للأصل عند تقديره.

وعرفت أيضا: بأنها سعر الدخول الجاري المبلغ النقدي او ما يمثل الواجب دفعه من اجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود، أي سعر السوق الحالي الا انها اثارته الجدل بين المحاسبين حول عبارة الأصول الماثلة، حيث ظهرت عدة معاني لها: كلفة استبدال الأصول المستخدمة: والتي يقصد بها المبلغ النقدي المطلوب من اجل الحصول على أصل مماثل من سوق الأصل المستعمل، والتي لها نفس العمر الإنتاجي للأصل الموجود حاليا.

- كلفة إعادة إنتاج الأصول المماثلة: يقصد بها التكلفة التي يمكن ان بتكبتها المشروع لإنتاج أصل جديد، ويركز كل من (Bell & Edward) على هذا المفهوم لتكلفة الاستبدال.

\_ كلفة الأصول الجديدة: هي تكلفة استبدال القدرة الإنتاجية للأصل حيث تعكس أثر التغير التكنولوجي ولقد تبين مجلس المعايير الدولية (IASB) هذه الطرق الثلاثة للقيمة الجارية، لتقييم أصول المؤسسة تحت مفهوم القيمة العادلة، حيث تتم عملية تقييم كل أصل بالطريقة التي تظهر ملائمة عند إعداد الحسابات الختامية.

### ثالثا: القيمة البيعية (أسعار الخروج الجارية):

وهي تعبر عن سعر بيع الأصل الحالي مطروح منه مصاريف التخلص منه بدلا من تكلفة استبداله او تكلفة اقتنائها الأصلية، ويعاب على هذه الطريقة أن المؤسسة اقتنت الأصل ليس لغرض إعادة بيعها ولكن لاستخدامها في عملية الإنتاج وكذلك غياب أسواق منظمة لكثير من عناصر الأصول حتى يمكن تقدير القيمة

<sup>1</sup> - حدة فروحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأداة ومناهج القياس المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IPSAS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، ورقة، 2004، ص 332 334.

السوقية لها بطريقة موضوعية. وفي حالة عدم إمكانية تقدير هذه القيمة بشكل مباشر من خلال أسعار السوق يتم الاعتماد عادة على أحد هذين البدلين:

- ✓ استخدام أرقام قياسية خاصة للأسعار محتسبة إما من طرف هيئات خارجية مستقلة أو من طرف المؤسسة.
- ✓ استخدام الخبرة المهنية في التقدير.

#### رابعا: القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية (القيمة الاقتصادية)

تحدد قيمة أساس التدفقات النقدية الواردة أو الصادرة من المؤسسة بسبب هذا الأصل أو بسبب مجموعة الأصول. وتقاس القيمة الحالية عن طريق خصم صافي التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام معدل فائدة واقعي. حيث تستند هذه الطريقة على فكرة أساسية هي أن الدخل أداة لقياس القيمة وهو ما نادى به العديد من الاقتصاديين حيث أوضحوا ان قيمة الأصل تعتمد كلياً على المتصلات الصافية المستقبلية الناتجة من استعمال الأصل، ومن ثم يتم النظر إلى نتائج الأصل وليس إلى الأصل نفسه.<sup>1</sup>

#### المطلب الثالث: أهمية القياس والإفصاح بالقيمة العادلة<sup>2</sup>:

لقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكية استخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة لأنه يرى أن المعلومات وفق القيمة العادلة أكثر ملائمة ومصداقية حيث أنها تعكس بشكل أفضل الوضع المالي للمؤسسة كذلك تساعد في الإفصاح الجديد للكشوف المالية للتوفير المعلومات اللازمة لمستخدميها للقياس والإفصاح بالقيمة العادلة أهمية كبيرة نذكر منها:

- إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز المالي يتسم بأنه أكثر ملائمة وموثوقية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية.<sup>3</sup>
- إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغييرية أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.
- أن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية.

<sup>1</sup> - يوسف نسيل، اثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر الثبتات عينة من المحاسبين والمهتمين في مجال المحاسبة، مذكرة ماستراغير منشورة، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2015 ص 8

<sup>2</sup> صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص 113

<sup>3</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية للقياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002، ص 59

- إن القياس على أساس القيمة العادلة يزيد من جودة خصائص المعلومات المحاسبية، حيث توجد علاقة بين هذه الخصائص مما يحقق منفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ قرارات مختلفة.
- القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لماردها والمحافظة عليها.
- جعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وفاعلية بالمقارنة مع أساس التكلفة التاريخية.
- تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبياناتها المالية.

### خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى القيمة العادلة التي هي مقياس المعرفة وضع الأصول والالتزامات للوحدة الاقتصادية، لذا اعتمادها يمكننا من معرفة الوضع المالي للمؤسسة والموقع الحقيقي في السوق، فقد جاءت لتحديث تغيرا نوعيا من شأنه أن يجعل المعلومات المحاسبية تعكس بدقة أكبر الوضع المالي للوحدات الاقتصادية.

وبعد عرض المفاهيم حول المعلومات المحاسبية وجودتها اتضح لنا أن المعلومات المحاسبية هي الركيزة الأساسية في عملية اتخاذ القرار وذلك لأهميتها، حيث تؤثر في قيمة الوحدة الاقتصادية، ولكن لا بد لها من صفات وخصائص ومعايير جودة حتى تزيد من جودتها وتصبح ملائمة أكثر لمستخدمي المعلومات المحاسبية. أخيرا تناولنا عن أثر وعلاقة القيمة العادلة على خصائص جودة المعلومات المحاسبية ورأينا أن القيمة العادلة لها أثر كبير خاصة على الملائمة و الموثوقية حيث تؤثر على متخذي القرارات وتكون المعلومات المحاسبية ملائمة جدا لهم أكثر من موثوقيتها، مع هذا لا يمكن الاستغناء عن كل من الخاصيتين.

# الفصل الثاني:

الجودة في القوائم المالية

تمهيد:

تعتبر القوائم المالية الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي Financial Reporting عن المنشأة، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقيس المركز المالي للمنشأة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية ، و يمكن كذلك التعرف على التغيرات في المركز المالي و حقوق الملكية و التي تعتبر الدعامة الرئيسية التي تقوم عليها المنشأة ، كذلك تعتبر القوائم المالية حجر الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية ، كذلك تعتبر النشاط المعلوماتي في المنشأة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية ، كذلك تعتبر ملخصا كميا للعمليات و الأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المنشأة و حقوق ملكيتها.

### المبحث الأول: الإطار النظري للقوائم المالية

تختلف طريقة إعداد وعرض القوائم المالية من بلد لآخر وقد يرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الظروف الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية لكل بلد كما قد ترجع إلى أن كل بلد يأخذ في اعتباره احتياطات مختلف فئات مستخدمي القوائم المالية عند وضع متطلبات إعداد القوائم المالية محلياً.

إن الهدف من عرض القوائم المالية هو توفير المعلومات بخصوص المركز المالي للمؤسسة وأدائها أو التغيرات التي حدثت في وضعيتها المالية وذلك لقطاع عريض من المستخدمين مما يمكنهم من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة وعقلانية

### المطلب الأول: مفهوم وأهداف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم ما يصدر عن المؤسسات الاقتصادية ويمكن إيضاح ذلك من خلال مفهومها وأهدافها.

### أولاً: مفهوم القوائم المالية

"القوائم المالية هي عبارة عن مجموعة من البيانات المسجلة وفق مبادئ متعارف عليها محاسبياً، حيث يتم استعمال وسائل وأدوات لتجميع وتبويب البيانات المحاسبية وفق أشكال معينة تتضمن جميع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ونتائج أعمالها ومركزها المالي خلال فترة زمنية معينة، فهي بذلك بمثابة جواز سفر محاسبي لمرور المنشأة إلى جميع المستثمرين في أرجاء العالم".

كما تعرّف على أنها: "وسائط تحمل المعلومات المالية التي ينتجها النظام المحاسبي بشكل مقارن بين الدورة الحالية والدورة السابقة لها موجهة إلى مختلف مستخدمي هذه المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، والحكم على أداء المؤسسة ووضعيتها المالية"<sup>1</sup>.

نستنتج من خلال ما سبق؛ أنّ القوائم المالية تعدّ المنتج النهائي للمحاسبة والوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي والوجهة الرئيسية لمختلف مستخدميها للحصول على معلومات مالية مفيدة يُعتمد عليها في تحديد الوضعية المالية للمنشأة وتقييم أدائها المالي والتنبؤ بتدفقاتها النقدية، فهي بمثابة صورة للأرقام التي تعكس باختصار مختلف الأحداث

<sup>1</sup> سامر مظهر قنطقجي، لغة الإفصاح المحاسبي والمالي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، ط1، سوريا، 2012، ص21،

والمعاملات الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة والمتعلقة بنشاطها خلال فترة معينة، مما يسمح بتوضيح رؤية مستخدميهما لتسهيل وترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة.<sup>1</sup>

كما عرفت كذلك بأنها " عبارة عن إعادة عرض مالي للموقف المالي والعمليات المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة واحدة ".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن القوائم المالية تتكون من بيانات مالية تعد لغرض إيصال المعلومات لمستخدميهما من اجل اتخاذ قرارات بشأن المؤسسة، فهي أهم مصدر للمعلومة المالية والمحاسبية للمؤسسة الاقتصادية.

### ثانياً: أهداف القوائم المالية

تمثل أهداف القوائم المالية جوهر بناء النظرية المحاسبية. حيث تعددت محاولات تحديدها على الصعيدين الدولي والمحلي، فكان أهمها محاولة لجنة "Trueblood" في إصدار تقرير شامل مكون من إثني عشر هدفاً للقوائم المالية، كما صنف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي "FASB" سنة 1978 الأهداف المنشودة من القوائم المالية إلى أهداف رئيسية وأخرى فرعية، أما في ظل الإطار المفاهيمي المشترك بين FASB و IASB سنة 2010 والذي تم تعديله وإعادة إصداره سنة 2018؛ فقد حددت مجموعة من الأهداف تحت مسمى: "أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام، وكذا النظام المحاسبي المالي من خلال القانون رقم 07-11 والمرسوم التنفيذي رقم 08-16- فقد تم تحديد أهداف الكشوف المالية (القوائم المالية) في بعض المواد. حيث صبّت جهود الهيئات سابقة الذكر وغيرها في الأهداف المحورية ملخصة كالآتي:

- توفير معلومات ذات جودة عن الوضع المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وعن مصادر الأموال واستعمالاتها والتغيير الحاصل في الوضع المالي لها من فترة مالية إلى أخرى، تلبيةً لإحتياجات العديد من مستخدمي القوائم المالية عند إتخاذ قراراتهم الاقتصادية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، التقارير المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان، الأردن، "د.ت"، ص28

<sup>2</sup> طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص10.

<sup>3</sup> طلال محمد علي الحجاوي وحيدر علي المسعودي، المحاسبة المالية "المتوسطة" على وفق المعايير الدولية للتقارير المالية، دار الكتب، بغداد، العراق، ط 1، 2018م، ص 23-24.

- تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمؤسسة تكون مفيدة لمستخدمين متنوعين في صنع القرارات الاقتصادية.
- تحقق القوائم المالية المعدة لهذا الغرض الحاجات العامة لغالبية المستخدمين ولكن القوائم المالية لا توفر دائما كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمين لصنع القرارات الاقتصادية، لأن هذا القوائم تعكس إلى حد كبير الآثار المالية للأحداث السابقة ولا توفر بالضرورة معلومات غير مالية.
- تظهر القوائم المالية كذلك نتائج مسؤولية الإدارة ومحاسبة الإدارة عن الموارد التي أودعت لديها هؤلاء المستخدمين الذين يرغبون بتقييم مسؤولية الإدارة أو محاسبة الإدارة إنما يقومون بذلك من أجل صنع قرارات اقتصادية قد تضم على سبيل المثال قرارات الاحتفاظ باستثمارات في المؤسسة أو بيعها .....الخ.<sup>1</sup>
- وهناك أهداف أخرى. كما جاءت في تقرير لجنة (تروبلاد).<sup>2</sup>
- وقد أصدرت هذه اللجنة دراسة تحت عنوان أهداف القوائم المالية، سنة 1973، وجاءت هذه الدراسة شاملة للموضوع، وتمثلت هذه الأهداف في:
- تزويد المستخدمين بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم المقدرة الكسبية للمؤسسة.
- تقديم معلومات واقعية وتفسيرية عن العمليات والأحداث الأخرى المفيدة في التنبؤ والمقارنة وتقييم نتيجة المؤسسة، ويجب الإفصاح عن القروض المعتمدة في ذلك.
- تقديم قائمة عن المركز المالي تفيد في التنبؤ والمقارنة، حيث تقدم معلومات تخص العمليات والأحداث التي قامت بها المؤسسة، وعرض أصول ونصوص هذه المؤسسة.
- تقديم قائمة الدخل تفيد في التنبؤ ومقارنة المقدرة العكسية للمؤسسة ويجب التقرير عن صافي النتيجة لدورات الكسب التامة وأنشطة المؤسسة عن العمليات القابلة للتحقق غير التامة والتي هي قيد الإتمام.

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008، ص47.

<sup>2</sup> - محمد مايدة فيصل، أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010-2011، ص69.

- تقديم قائمة عن الأنشطة المالية تفيدي في التنبؤ والمقارنة ويجب أن تقرر هذه القائمة بشكل رئيسي عن العمليات الفعلية والمتوقعة ذات الآثار الندية الهامة ويجب أن تقرر عن المعطيات التي تتطلب حدا أدنى من الرأي والتفسير من قبل معد هذه القوائم.
- إلزام المؤسسات الحكومية والمنشآت الغير هادفة لتحقيق الربح بتقديم المعلومات المفيدة بتقييم فعالية إدارة الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة.
- التقرير عن أنشطة المؤسسة التي تؤثر عن المجتمع والتي يمكن أن تحدد أو توصف أو تقاس أو التي تلعب دورا مهما وسطها الاجتماعي.
- كما تهدف القوائم المالية الواردة في القائمة رقم 4 الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبية المنبثقة عن مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكيين إلى مايلي:<sup>1</sup>
  - تقديم معلومات موثقة تتعلق بالمواد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالمشروع لتحقيق:
    - القدرة على تقييم نقاط القوة والضعف للمشروع.
    - بيان مصادر التمويل والاستثمار للمشروع.
    - تقييم قدرته على مواجهة الالتزامات.
    - بيان أسس المصادر الخاصة بالمشروع لتقييم قدرته على النمو.
  - تقديم معلومات موثوقة حول التغيرات في صافي موارد المشروع الناتجة عن الأرباح المحققة من الأنشطة المباشرة من اجل تحقيق تحديد توزيع الأرباح المتوقعة للمستثمرين وإظهار قدرة عمليات المشروع في سداد التزامات الدائنين والموردين... الخ
  - تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.
  - الإفصاح عن اية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

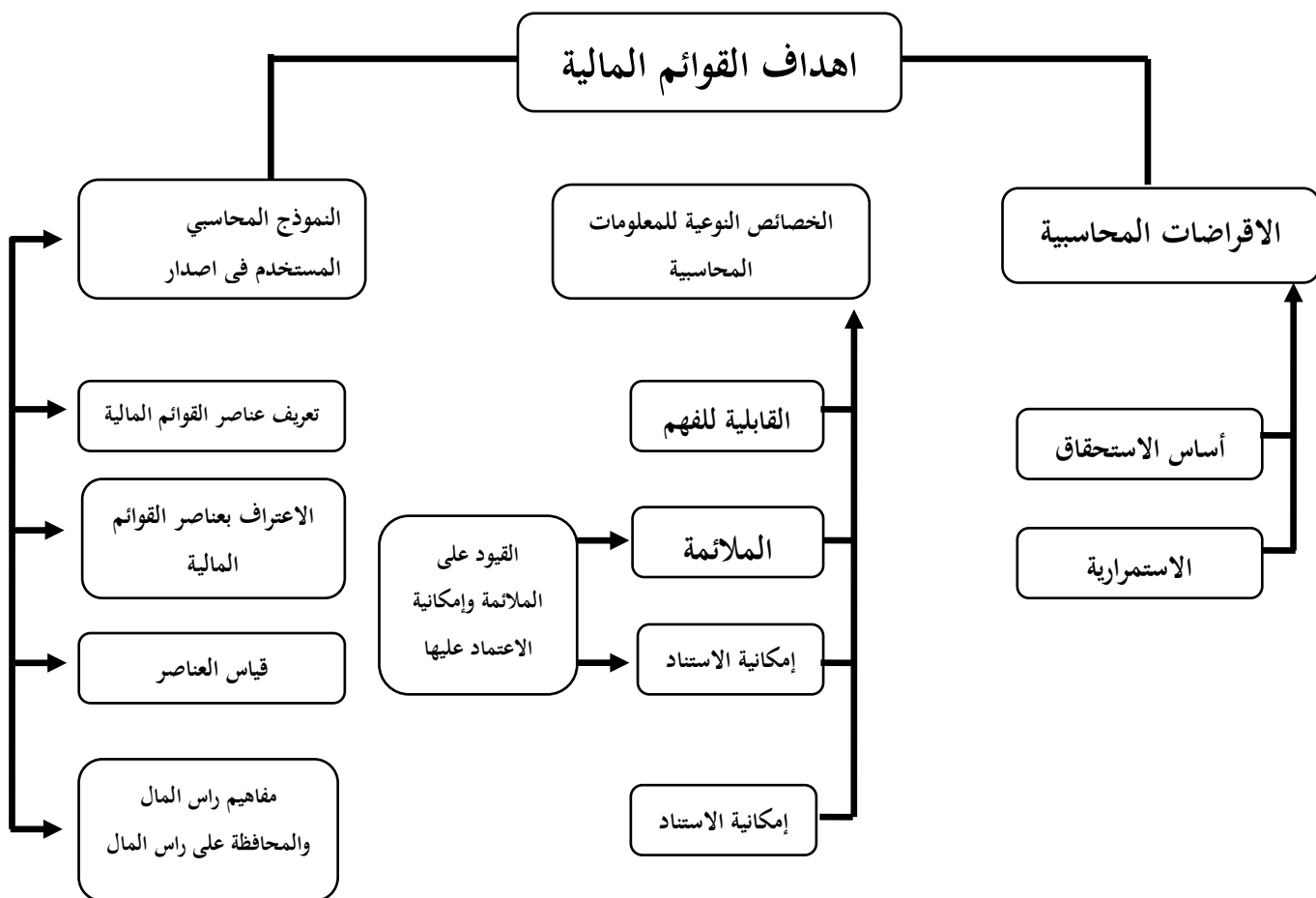
<sup>1</sup> -حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 177.

يجب ان تكون التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائمين الحاليين والمحتملين والمستخدمين الاخرين لاتخاذ القرارات الاستثمارية والاقتراب والقرارات الرشيدة، والمعلومات هنا يجب ان تكون مفهومة للأشخاص الذين لديهم فهم معقول حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة وعلى استعداد الدراسة هذه المعلومات باهتمام مناسب.

لا بد ان تقدم التقارير المالية معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، حيث يستخدم المستثمرون والمقرضون المعلومات التاريخية لتقدير وتوقع الأداء المستقبلي لها، ويتم من خلال المعلومات المتعلقة بمقاييس الأرباح ومكوناتها.

كذلك تزويد معلومات التقدير مسؤولية الإدارة عن توفير وسائل الحماية اللازمة بحقوق الملاك، وتزويد المعلومات المفيدة للمدريين والإدارة العليا لاتخاذ القرارات التي تم الملاك، وكذا المعلومات التفسيرية والتوضيحية المهمة.

الشكل رقم (04): يوضح اهداف القوائم المالية



المصدر: احمد نور، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2004-  
2003.

## المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية

### ■ الملائمة:

ينبغي ان تتوفر القوائم المالية للمشروع الملائمة للمستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين وذلك لاستخدامها في اتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بالاستثمار او الاقتراض، ومن الضروري ان تكون القوائم المالية مفهومة بالنسبة للمستثمرين والدائنين الذين يكون لديهم المام معقول بالأنشطة الاقتصادية والتجارية والمحاسبة المالية والذين يكون لديهم الرغبة في بذل الجهد واستنفاد الوقت المطلوبين لدراسة تلك القوائم.<sup>1</sup>

### ■ القابلية للفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية قابليتها للفهم المباشر من مستخدمي تلك القوائم، لهذا الغرض فإن من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية، وإن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، وعليه فإنه يجب عدم استبعادهم المعلومات المتعلقة بالمسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية، إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.<sup>2</sup>

### ■ الموثوقية:

يجب أن تكون المعلومات ملائمة لفائدة صناع القرار وحاجاتهم، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية، ففي بعض الحالات فإن طبيعة المعلومات لوحدها تعتبر كافية لتحديد ملائمتها على سبيل المثال الإفصاح على قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والفرص المتاحة لها بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقرير، كما أن المعلومات يمكن اعتبارها ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية، اعتمادا على تلك القوائم . كما تعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء

<sup>1</sup> - احمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008، ص41.

<sup>2</sup> حنان خميس، أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011، -2012، ص12.

الظروف الخاصة للحذف أو التحريف، وبالتالي مفهوم الأهمية النسبية يزودنا بنقطة قطع فاصلة أكثر من كونها خاصة أساسية للمعلومات، فلا بد من توافرها في المعلومات كي تتحلّى هذه الأخيرة بالفاعلية وحتى تكون نافعة.<sup>1</sup>

### القابلية للمقارنة:

استخدام قواعد محاسبية يؤدي الى صعوبة مقارنة النتائج المالية للمنشآت المختلفة مع المعلومات المماثلة لنفس المؤسسة خلال عدة فترات محاسبية فهذه الخاصية تساعد مستخدم المعلومات المحاسبية على التعرف على أوجه الشبه والاختلاف في حالة استخدام نفس القواعد المحاسبية.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

تقوم المؤسسة بإعداد القوائم المالية من خلال البيانات المحاسبية التي قامت بتخفيضها وهي تكمن في خمسة قوائم سنذكرها في الآتي:<sup>3</sup>

#### ■ قائمة المركز المالي:

عرفت قائمة المركز المالي بأنها كشف شامل باصول وخصوم المنشأة مقوم بالقيم الحقيقية ليعبر عن المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين.<sup>4</sup> وبانها عبارة عن قائمة أو كشف تتكون من جزئين رئيسيين متساويين في القيمة، تضم في الجزء الاول منها الاصول (الاستخدامات) وتسمى باسمها، والجزء الثاني يضم الخصوم (مصادر التمويل) وتسمى باسمها، وهي ملخص مبوب للارصدة المدينة والدائنة للحسابات الاستاذ الحقيقية، بالاضافة لرصيد صافي الارباح أو صافي الخسارة.<sup>5</sup>

<sup>1</sup> زرموت خالد إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2010-2011 ، ص 48

<sup>2</sup> - محمد ابو خار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، دار وائل للنشر، ط2، 2009، عمان، ص8.

<sup>3</sup> - حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، ط1، عمان، 2008، ص274.

<sup>4</sup> . أحمد محمد ، دور مبادئ المحاسبة المالية ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص 21

<sup>5</sup> د. رضوان حلوة حدان، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة ، عمان، دار الثقافة للنشر، 2009 م، ص 303

■ قائمة الدخل:

إن أسلوب عرض الدخل أصبح بشكل عمودى وبصفة كشف متسلسل من الاحداث يسمى قائمة الدخل الا انه يؤدي الى ظهور مصطلحات محاسبية جديدة كانت لم تظهر في الحسابات الختامية كمفهوم صافي المبيعات وصافي المشتريات وتكلفة البضاعة المتاحة للبيع وتكلفة المبيعات

عرفت قائمة الدخل بأنها احدى القوائم المالية التي تبين قدرة الوحدة الاقتصادية على تحقيق المكاسب الايرادية خلال فترة محاسبية معينة. ، وعرفت بأنها عبارة عن مقابلة ايرادات المنشأة بالمصروفات والاعباء التي تساهم في تحقيق تلك الايرادات عن فترة زمنية

معينة. كما تم تعريفها بأنها عبارة عن تقرير يبين مقدار الايرادات والنفقات للوحدة المحاسبية المراد استخراج صافي دخلها او خسائرها خلال فترة محاسبية معينة ، وهي عبارة عن قائمة تلخص ايرادات ومصروفات الوحدة لمدة زمنية معينة ، كشهر او ربع سنة أو سنة.<sup>1</sup>

■ قائمة التدفقات النقدية:

من القوائم الهامة جدا والاجبارية في النظام المحاسبي المالي كما تم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة التدفقات النقدية فهي الحجر الأساسي لتحليل المالي، والغرض منها هو توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة زمنية، فالمؤسسة عليها دائما ان تسعى لتحقيق توازن مدروس بين السيولة والربحية باعتبارها هدفين متعارضين في المؤسسة. هذه القائمة تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة هي عادة نهاية السنة، وهي بمثابة رصيد للتدفقات النقدية الواردة للمؤسسة والصادرة منها اثناء القيام بالعمليات الاستغلالية، التمويلية والرأسمالية في المؤسسة خلال دورة محاسبية معينة.<sup>2</sup>

■ قائمة التغير في حقوق الملكية:

معظم المؤسسات كانت تقدم ضمن الملاحق جدول بين تطوير الأموال الخاصة، بينما جعل المعيار (IAS1) هذه الوثيقة وحدة مستقلة ضمن القوائم المالية، يتم من خلالها تحليل التغيرات المنجزة على كل العناصر المكونة

<sup>1</sup> د. خالد امين عبدالله ، د صايل رمضان ، مبادئ المحاسبة المالية ، ( القاهرة ، الشركة العربية للتسويق والتوريدات ، 2010م ، ص 235 117

<sup>2</sup> - الياس البدوي، دور تطبيق النظام المالي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، بسكرة، 2009-2010، ص ص 48-49.

للأموال الخاصة خلال الفترة، تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية من القوائم المالية الحديثة، وقد تم استحداثها لتوضيح الحركات التي تطرا على رؤوس الأموال الخاصة.<sup>1</sup>

### المبحث الثاني : جودة القوائم المالية

#### المطلب الاول : مفهوم وأهمية جودة القوائم المالية

لا يوجد مفهوم محدد متفق عليه لجودة القوائم المالية، بالإضافة إلى تعدد المصطلحات المستخدمة للتعبير عن الجودة ما بين جودة المحاسبة، وجودة الأرباح، وجودة القوائم المالية، وكذا اختلاف وتنوع المقاييس المستخدمة لقياس جودة القوائم المالية. وبصفة عامة، يمكن القول بأن جودة القوائم المالية تعني أن تعبر القوائم المالية عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، بالإضافة إلى توفير معلومات ملائمة توضح الأداء الحقيقي للشركة؛ بما يمكن أصحاب المصالح من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.<sup>2</sup>

وتعتبر دراسة (Barth et al. 2008) من أولى الدراسات التطبيقية التي وضعت إطار لجودة القوائم المالية، حيث تم استخدام إدارة الأرباح، والاعتراف الوقي بالخسائر، والدور التقييمي للأرقام المحاسبية كمؤشرات لجودة القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى، تتعدد المقاييس والمؤشرات التي يمكن استخدامها لقياس جودة القوائم المالية، حيث يشير إلى أنه يمكن تصنيف المقاييس التي استخدمتها الدراسات المحاسبية إلى ثلاث فئات رئيسية، هي<sup>3</sup>:

- **خصائص الأرباح properties of earnings** وتتضمن استمرارية الأرباح earnings persistence و persistence و accruals وتمهيد الربح earnings smoothness اولوقية Timeliness و timeliness و الاعتراف الوقي بالخسائر timely loss recognition ، وتجاوز مستويات الأرباح المستهدفة target beating .
- **مدى استجابة المستثمرين للأرباح Investor responsiveness to earnings**

<sup>1</sup> - الياس البدوي، المرجع السابق، ص54.

<sup>2</sup> Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. H. Lang. 2008. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research* 46 (3): 467-498.

<sup>3</sup> Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70 (2): 193-225.

وتتضمن معامل استجابة الأرباح (ERC) earnings response coefficient أو المقدرة التقييمية  $R^2$  لنموذج الأرباح العائد earnings-returns model.

• المؤشرات الخارجية لتحريفات الأرباح external indicators of earnings misstatements :

وتتضمن القرارات التنفيذية من قبل هيئة سوق المال، وإعادة إصدار القوائم المالية restatements وإفصاح عن أوجه القصور في اجراءات الرقابة الداخلية. وتمثل الأرباح أحد أهم مفردات القوائم المالية اولتي تؤثر بصورة جوهرية على قرارات الاستثمار والائتمان، وسياسات المكافآت وتوزيع الأرباح، بالإضافة إلى أنها تعتبر مقياسا تلخيصي ال للأداء ونظرا لهذه الأهمية؛ فقد تتم معالجة او التلاعب في الأرباح لتضليل أصحاب المصالح و/أو لتحقيق منافع خاصة لبعض الافراد، وهو ما يعرف بإدارة الأرباح. إذ تمثل إدارة الأرباح احدي الوسائل الرئيسية للتلاعب في القوائم المالية، وهو ما يمكن الاستدلال عليه من خلال ارتباط إدارة الأرباح بالانهايات المالية التي حدثت لعدد من الشركات على مستوي العالم منذ بدايات القرن الحالي على سبيل المثال Enron, Adelphia, and Tyco.

وقد استجابت الدراسات الأكاديمية لذلك، حيث استحوذت إدارة الأرباح على اهتمام كبير من قبل الباحثين في السنوات الأخيرة، كما مثلت احدي المؤشرات الأكثر استخداما للدلالة على جودة التقارير المالية<sup>1</sup> إذ يشير Weil et al ( 2009 ) إلي عدم وجود مقياس مباشرة لقياس جودة التقارير المالية، وإنما يستدل عليها من خصائص الأرباح، حيث أن إدارة الأرباح تؤدي إلي انخفاض جودة الأرباح كنتيجة لعدم تمثيل هذه الأرباح للأداء الحقيقي للشركة؛ ومن ثم انخفاض جودة التقارير المالية<sup>2</sup> علاوة على ذلك، فإنه يمكن الذهاب إلى ابعد من ذلك بتعريف جودة التقارير المالية من خلال خصائص الأرباح ذاتها Weil et al. 2009.

• إدارة الاستحقاقات المحاسبية: وتعني التأثير على الأرباح من خلال تغيير الطرق أو التقديرات المحاسبية الخاصة بمعاملات معينة. ويعتبر نموذجا Jones و Jones المعدل من أكثر النماذج التي استخدمتها الدراسات لقياس إدارة الاستحقاقات المحاسبية.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Lo, K. 2008. Earnings Management and Earnings Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 350-357.

<sup>2</sup> Lo, K. 2008. Earnings Management and Earnings Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 45(2-3), 350-357.

<sup>3</sup> Tasios, S., & Bekiaris, M. 2012. Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality: The Case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2(1), 57-74.

• إدارة الأنشطة الحقيقية: وتعني التأثير على الأرباح من خلال تغيير توقيت أو هيكلية العمليات أو المعاملات المالية، مثل المبيعات، والإنتاج، والمصروفات الاختيارية.

وفيما يتعلق بأهمية جودة القوائم المالية، فإنه توجد آثار اقتصادية ايجابية لزيادة جودة القوائم المالية، وهو الأمر التي تناوله عدد من الدراسات المحاسبية. فقد توصلت هذه الدراسات إلى أن زيادة جودة التقارير المالية يؤدي إلى زيادة كل من التطور والنمو الاقتصادي وكفاءة الاستثمار وكفاءة تخصيص رأس المال وجذب الاستثمارات الأجنبية بالإضافة إلى تأثيرها المحتمل على تكلفة أموال الملكية، وهو ما سيتم تناوله في الجزئية التالية.

### المطلب الثاني: محددات جودة القوائم المالية

ظهرت هناك عدد من المشاكل و المحددات لاستخدام الخصائص النوعية كان ابرزها:<sup>1</sup>

❖ احتمال التعارض بين الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية) اذ لا يوجد توافق بين الملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة او تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، انما موثوق بها ولكنها غير ملائمة.

❖ احتمال التعارض بين الخصائص النوعية الفرعية كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية فقد تصل المعلومات في الوقت المناسب، ولكنها لا تملك قدرة تنبؤيه عالية، كما في حالة ارقام التكلفة التاريخية.

❖ ليست كل المعلومات الملائمة والموثوقة بها تعد معلومات مفيدة، لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر (اختبار مستوى الأهمية، ان البند يعد مفيدا وذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه، او الإفصاح عنه بطريقة محرفة الى تأثير على متخذ القرار).

❖ كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها، (اختبار التكلفة/العائد)، فالمعلومات التي ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعد معلومات مهمة، وليس هناك ما يدعو الى المعلومات المحاسبية يجب عدم انتاجها، توزيعها الا إذا زادت منفعتها عن تكلفتها، والا فان الشركة تتكبد خسارة عن الإفصاح عن تلك المعلومات، وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها وتوقع منفعتها.

<sup>1</sup> -صباحي نوال، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول: اليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، الوادي، ص8

❖ قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوقة بما لا يهمل، وقد استخدمها صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يوجهه، على الرغم من ان المعلومات ينبغي ان تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عددا كبيرا من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك اهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب.

❖ بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار، فان ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركة مشابهة او منافسة او مع القطاع الصناعي الذي تنتمي اليه الشركة. الا ان عملية المقارنة سواء المكانية او الزمنية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات او الشركة بسياسة التماثل او الاتساق، وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير، وعند تغيير تلك الطرق فانه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير، والاثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي، ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: مساهمة التدقيق في تحسين جودة القوائم المالية

1. أهمية تدقيق القوائم المالية: باتت الحاجة للتدقيق في وقتنا الحالي اكثر الحاحا مما كانت عليه في السابق نظرا الرقابة في المؤسسات الاقتصادية، كما ان القوائم المالية تعتبر احدى الاليات العامة في الهيكل الرقابي باعتباره الوسيلة التي يتم من خلال توصيل المعلومات الى المستثمرين.<sup>2</sup>

يكمّن دور التدقيق المحاسبي في مايلي:

- زيادة موثوقية ومصداقية القوائم المالية وزيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- زيادة القدرات التنافسية للشركات من خلال توفير الموثوقية والشفافية في قوائمها المالية مما ينعكس أثره على برامج خفض التكلفة والارتقاء بجودة المنتجات وزيادة حصة الشركة التسويقية.
- زيادة ثقة المتعاملين بالبورصة مما يعكس أثره على ارتفاع حجم التداول وأسعار الأسهم.

<sup>1</sup> -زيد عثمان دنون، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الاردنية، ماجستير غير منشورة، جامعة الزرقاء، الاردن، 2015 ص52.

<sup>2</sup> مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلة رقم 46 ، يوليو 2009، ص 30

- تحقيق مزايا ضريبية عند التحاسب الضريبي لثقة المأمور الفاحص في بيئة الرقابة والمصدقية التقارير والقوائم المالية
- جودة القوائم المالية من جودة عملية التدقيق في معلوماتها ومدى الالتزام بتطبيق المعايير والطرق المحاسبية المتعارف عليها.

## 2. دور التدقيق في تحسين جودة المعلومة المحاسبية:

يساهم التدقيق في تحسين المعلومات المحاسبية وذلك من خلال:<sup>1</sup>

- يساهم التدقيق الداخلي في اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة
- وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية خالية من الأخطاء
- يساهم في تدقيق البيانات وبالتالي الحصول على معلومة محاسبية يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرار.
- يعمل على التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة في المؤسسة.
- يعمل التدقيق الداخلي في حماية المؤسسة من عمليات التلاعب والاحتيال ويعتبر هذا دوراً هاماً ورئيساً خصوصاً وأن المدقق الخارجي المستقبل لا يستطيع اكتشاف جميع حالات الغش والتلاعب في القوائم المالية نظر لعدم تواجده بصورة دائمة في المؤسسة واعتماده على العينات الإحصائية بدلاً من الفحص الكامل وبالتالي أصبح من عمليات التلاعب بالأصول وأنه ليس هناك □ المدقق الداخلي هو من يستطيع أن يحمي المؤسسة التي يعمل من أقدار منه على ذلك وبالتالي الحصول على معلومات ذات مصداقية للأطراف الداخلية أو الخارجية.
- يعمل على فحص وتقييم مدى سلامة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة، مدى تحقيق أهدافها والتي من بينها
- دقة المعلومات المحاسبية التي ينجحها النظام المحاسبي في المؤسسة.

## 3- علاقة أبعاد التدقيق المحاسبي) الفحص، التحقيق، التقرير (بجودة معلومات القوائم المالية:

يرتبط تحليل دور المحاسبي في تحسين جودة معلومات القوائم المالية بتحليل دور كل من:

- 1- **الفحص المحاسبي:** هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها، أي فحص القياس المحاسبي هو القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة فهو الإلية لتقييم

<sup>1</sup> زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل شهادة ماجستير، قسم علوم إقتصادية، كلية العلوم الإقتصادية، والتجارية العلوم التسيير، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، 2009، ص 44

المعايير والطرق والبيانات المحاسبية من جهة ومصداقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى وتمثل هذه المعايير في العناصر التالية<sup>1</sup>: ملائمة المعلومات، قابلية الفحص، عدم التحيز في التسجيل، قابلية القياس الكمي.

2- التحقيق المحاسبي: إمكانية الحكم على مدى صلاحية القوائم المالية الملائمة الحياد كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.<sup>2</sup>

التقرير الإبلاغ: بلورة نتائج الفحص والتحقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية فعملية التحقيق تقودنا إلى معرفة مدى شفافية وموضوعية القوائم المالية.

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 13

<sup>2</sup> رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسير، عمان، الأردن، 2011، ص 21

### المبحث الثالث: تأثير القيمة العادلة والقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية

بالظر الى ما فرضته التوسعات الكبيرة الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة وقوف المستثمرين وحملة السهم على حقيقة المركز المالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية إضافة الى تأثيرها على جودة ونوعية المعلومة المحاسبية والمالية وفي هذا المبحث نتطرق الى القياس المحاسبي وتأثيره على المعلومة المحاسبية والمالية، وكذلك القيمة العادلة وتأثيرها على نوعية وجودة الخصائص المعلومة المحاسبية والمالية.

#### المطلب الأول: القياس المحاسبي وتأثيره على المعلومة المحاسبية والمالية

أولاً: القيمة العادلة في القياس و الاعتراف: وهو كالتالي: <sup>1</sup>

يعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر اغراء للمهنيين وصنفي المعايير بصفته يعاكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقارير عن البيانات المالية الى معلومات تكون موثوقة بداية، لكنها تصبح اقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة واتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للموجودات والمطلوبات دون ان تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة ، كما ان استخدام القيمة العادلة في التقارير عن كل العمليات في الاحداث الحاضرة والماضية في اتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة ، والثبات في اتباع النسق .

والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات اوتأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة او القيم التي لا تستند بالضرورة الى السوق وهي: <sup>2</sup>

القيمة من الاستعمال، والقيمة القابلة للاسترداد، والقيمة الاستبدالية، وقيمة المؤسسة المستمرة وكذا قيمة التصفية ورغم ما يؤخذ على منهج القيمة العادلة بانه اقل حيادية من منهج التكلفة التاريخية الى ان هذا المنهج يزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة ويمتاز باعتماده على أسعار السوق الجارية ، كقياس عادل وملائم للقيمة بشرط توفر سوق نشط ومنظم، وتعتمد الأسعار الدارجة فيها على المعلومات الصحيحة وموثوقة في ضل فرضية كفاءة السوق، لذلك فان من الطبيعي تقديم القيمة الاقتصادية للمؤسسة بالربط بين قيمتها الكلية الحقيقية،

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المرجع السابق ، ص 22

<sup>2</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي ، المرجع نفسه ، ص 23

واجمالي القيمة العادلة لصافي موجودتها ، عكس ذلك فان المعلومات التي يتم الإفصاح عنها دون مرعاة ذلك قد تكون مضللة ، وتكون الاحتمالات مفتوحة لتفسيرات متعددة متناقضة، كما تتأثر دقة استخدام التكلفة التاريخية مقارنة مع استخدام القيمة العادلة، بينما تكون القيمة العادلة أكثر دقة عندما تكون معدلات التضخم السائدة ايجابية..

ان منهج القيمة العادلة يقدم البديل الأنسب لمنهج التكلفة التاريخية.

### ثانيا: علاقة القياس المحاسبي بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الخاصية النوعية هي صفات تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية كي تكون أساسا سليما لاتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه القوائم، ويجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي خصائص نوعية، لكي تكون المعلومات ذات جودة وتمتع بالكفاءة والفعالية لتحقيق اهداف المستخدمين لهذه المعلومات تبدأ هذه العملية من تحقيق الوظائف الأساسية للمحاسبة المتمثلة في القياس والذي يتأثر بنوعية المدخلات من البيانات ، وكل ما كانت هذه البيانات تتمتع بخصائص نوعية جيدة حققت المؤسسة أهدافها المتمثلة باستخراج نتائج النشاط والمركز المالي بصدق وعدالة."

### المطلب الثاني: أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ان تحديد اهداف التقارير المالية، هو نقطة البداية لتطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي ان المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب ان تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير مناسبة، والمسؤولين عن اعداد التقارير المالية، في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق و الأساليب المحاسبية البديلة، وهناك بعض الخصائص و الصفات التي يجب ان تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية حيث ان المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي(الملائمة و الموثوقية او الاعتمادية، القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة وتشمل الاتصال).<sup>1</sup>

<sup>1</sup> محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المرجع السابق ، ص 24.

ويمكن اخذ قياس القيمة العادلة على انه موثوق يمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق هامة لدى التحقق من تقديرات قياس القيمة وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة، وبالتالي فان افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطرا وسيؤثر على ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وقابلية فهم التقارير المالية، حيث قد يختلف مبلغ او قيمة الأرباح والخسائر التي ستظهر في قائمة الدخل من سنة لأخرى، وهذا يعني بانه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نموذج رياضي لسوق افتراضية.

ان تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية والمالية هي ان القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة وموثوقية وهي كما يلي:

- **الملائمة:** تعكس القيمة العادلة معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة باقتناء او بيع الأصول او كذلك تحمل الديون او تسديدها.
- **الموثوقية:**

تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من اجل التقرير عن القيم بدوره يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يادي الى مشكلات تتعلق بالموثوقية. ولها تأثيرات أخرى وهي:

-تمكن معلومات القيمة العادلة من اجراء مقارنات بين أدوات نوعية، لها غالبا نفس الخصائص بغض النظر عن الهدف منها.

-توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء او البيع او الاحتفاظ بأصول مالية، وتأكيد الالتزامات المالية، او الاحتفاظ بها او سدادها.

### المطلب الثالث : تأثير القيمة العادلة على الجودة المعلومات المحاسبية

- تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية ، فان القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقية <sup>1</sup>.

<sup>1</sup> محمد عبد الفتاح ، الافصح عن القيمة العادلة لبند الاصول طويلة الاجل و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية و موقف المراجع، مجلة المحاسبي عدد

2 ، جامعة عين الشمس ، 2002 ، ص 125

- القيمة العادلة تعكس المعلومات تتعلق بأداء المؤسسة و ذلك بنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات و بالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو البيع بالأصول وكذلك تحمل الديون و تسديدها من حيث الملائمة.
- القيمة العادلة تأثر على الموثوقية بأنها تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من اجل التقرير عن القيم و هذا بدوره قد يتطلب الدخول في التقديرات مما قد يؤدي إلى مشاكل تتعلق بالموثوقية وأيضاً<sup>1</sup> تمكن معلومات القيمة العادلة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية غالبها لها نفس الخصائص الاقتصادية بغض النظر عن الهدف منها و متى تم شترتها أو إصدارها أو من قام بذلك.
- توفر القيمة العادلة أساساً محايداً لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة الأموال عن توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية و تكبد الالتزامات المالية و الاحتفاظ بها أو سدادها .
- تقدم القيمة العادلة معلومات مفيدة تتوفر فيها خصية الملائمة الا ان المشكلة هي عدم قدرتها على تحقيق خاصية الموثوقية.<sup>2</sup>

وكذلك نجد<sup>3</sup>:

- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية و تعبر عن المفهوم الشامل للدخل.
- يعتبر استخدام معايير القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات و إجراء التحليلات المالية و أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال و التدفقات النقدية .
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي و بنظرة تنبؤية مستقبلية للمؤسسة ، تعتبر المعلومات المالية و المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة مفيدة في اتخاذ القرارات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية و أكثر حداثة لتنبؤات بالقرارات المستقبلية.

<sup>1</sup> منصور فيحان ميظري ، مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات و المطلوبات المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، 2011 ، ص 37

<sup>2</sup> شعيب حمزة - غالب محمد ، التقييم المحاسبي و اثره على جودة المعلومات المحاسبية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ، المرجع السابق ، ص 17

<sup>3</sup> محمد كويسي - ابتسام بشويط ، دور جودة المعلومات المحاسبية في قياس الربح المحاسبي في ظل التوجه الحديث للقياس المحاسبي ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: اليات تطبيق النظام المحاسبي النالي الجزائري و مطابقتها مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية ، جامعي الوادي ، 2013/2/18-17 ، ص 17

- إن القيمة العادلة تساهم بشكل كبير في إثراء شفافية عالية الجودة على المعلومات المالية و هذا ما يرغب به المستثمرين و المقرضون .

وأيضاً: <sup>1</sup>

- توفر القيمة العادلة أساساً أفضل لتنبؤات بنتائج أعمال التدفقات النقدية و تساعد في إجراء التحليلات المالية.
- وصول معلومات لمستخدميها في الوقت المناسب لا تكون معلومات المحاسبية ذات قدرة تنبؤية أي تعطي مؤشرات قوية في المستقبل في الظروف الطبيعية .
- التمثيل الصادق: التعبير عن الأحداث بواقعي .
- التحقق: أي توفر الشروط الموضوعية في القياس العلمي.
- الحذر : ان تكون المعلومات كاملة ضمن الحدود المادية و التكلفة .
- الحيادية: و تعني تقديم حقائق و خالية من التحذير.

<sup>1</sup> زعيم باهية ، تأثير معايير القيمة على تأثير جودة المعلومة، مرجع السابق ، ص 15

### ملخص الفصل:

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل نستنتج أن القوائم المالية لها دور كبير في توفير المعلومات حول المركز المالي والأداء والتغيرات للمؤسسة، كما أنها مفيدة للمستخدمين المتنوعين في صنع القرارات الاقتصادية، إضافة إلى تغطي كافة إحتياجات هؤلاء المستخدمين وبأقل تكلفة ممكنة.

مما يستلزم على مدقق الحسابات إبداء رأي فني محايد بإعتباره متخصصا ونزيها متمثلا في تقرير، مع ضرورة إيصال هذا الأخير إلى مستخدمي المعلومات الأمر الذي يترتب عنه تحقيق جودة القوائم المالية من جهة والمساعدة على إتخاذ القرارات من جهة أخرى

## الفصل الثالث:

دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية

بولاية سوق أهراس

## تمهيد

في الفصلين السابقين قمنا بتسليط الضوء على القيمة العادلة والتقارير المالية (القوائم المالية) بالشرح والتفصيل وهذا من الناحية النظرية، وفي الفصل الثالث والأخير سنقوم بدراسة ميدانية لمعرفة مدى تأثير التقارير المالية وبالأخص القوائم المالية بالقيمة العادلة على مستوى اربعة مؤسسات متمثل في المؤسسة الوطنية للدهن و مديرية توزيع الكهرباء والغاز و المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات إضافة الى الشركة الوطنية لنقل بسكك الحديدية .

ولتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية للبحث قمنا باقتراح وافتراض بعض الأمثلة للقيم العادلة، وهذا بالاعتماد على قيم القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسات.

حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين اساسين هما :

المبحث الأول : الإطار العام للمؤسسات الاقتصادية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

المبحث الثاني:تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

## المبحث الأول : تقويم عام للمؤسسات الاقتصادية والإطار المنهجي للدراسة الميدانية

تسعى أي مؤسسة اقتصادية إلى تحقيق أفضل النتائج، من خلال تسيير مواردها الاقتصادية واستخدامها بشكل امثل وذلك بتحديد السياسات المناسبة وفق طبيعة نشاطها.

## المطلب الأول: نبذة عن المؤسسات محل الدراسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى الجوانب التعريفية للمؤسسات الاقتصادية التي أجريت عليها الدراسة.

## أولاً: بطاقة تعريفية لمؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس

## 1- نشأتها :

نشأت المؤسسة الوطنية للدهن جراء إعادة الهيكلة للشركات الصناعية الكيماوية وقد شرعت في العمل منذ جانفي 1984 انشأت بموجب المرسوم رقم 82-419 الصادر بتاريخ 4 ديسمبر 1982 وكان مقرها الرئيسي الاخضرية ولاية البويرة في 1990/03/01 دخلت الاستقلالية حيث أصبحت كشركة ذات أسهم لرأس مال قدره 200.000.000 دج وذلك عن طريق مناقصة في جوان - جويلية 1974 تاريخ بداية أشغال البناء 22/11/1974.

ولقد ساعد في انجاز هذه المؤسسة شركة BGESA بلجيكا - شركة MBILI بلجيكا-مؤسسات أخرى وطنية أهمها ECTA حيث بلغت التكلفة الهامشية للمشروع 10.800.103 دج لمدة 21 شهر وتحتوي هذه الوحدة على 19 مصلحة منها 3 ورشات عمل 9 ورشات صيانة ، وتبلغ مساحتها الكلية 13 هكتار منها 5 مغطاة.

كانت الطاقة الإنتاجية للوحدة 40000 طن سنويا من الدهن و الراتنج وقد بلغت كمية الإنتاج سنة 1997: 299،17 طن بقيمة إجمالية 10.41.164.24 دج أي ما يعادل 20 ، 89% من إنتاج المؤسسة ككل.

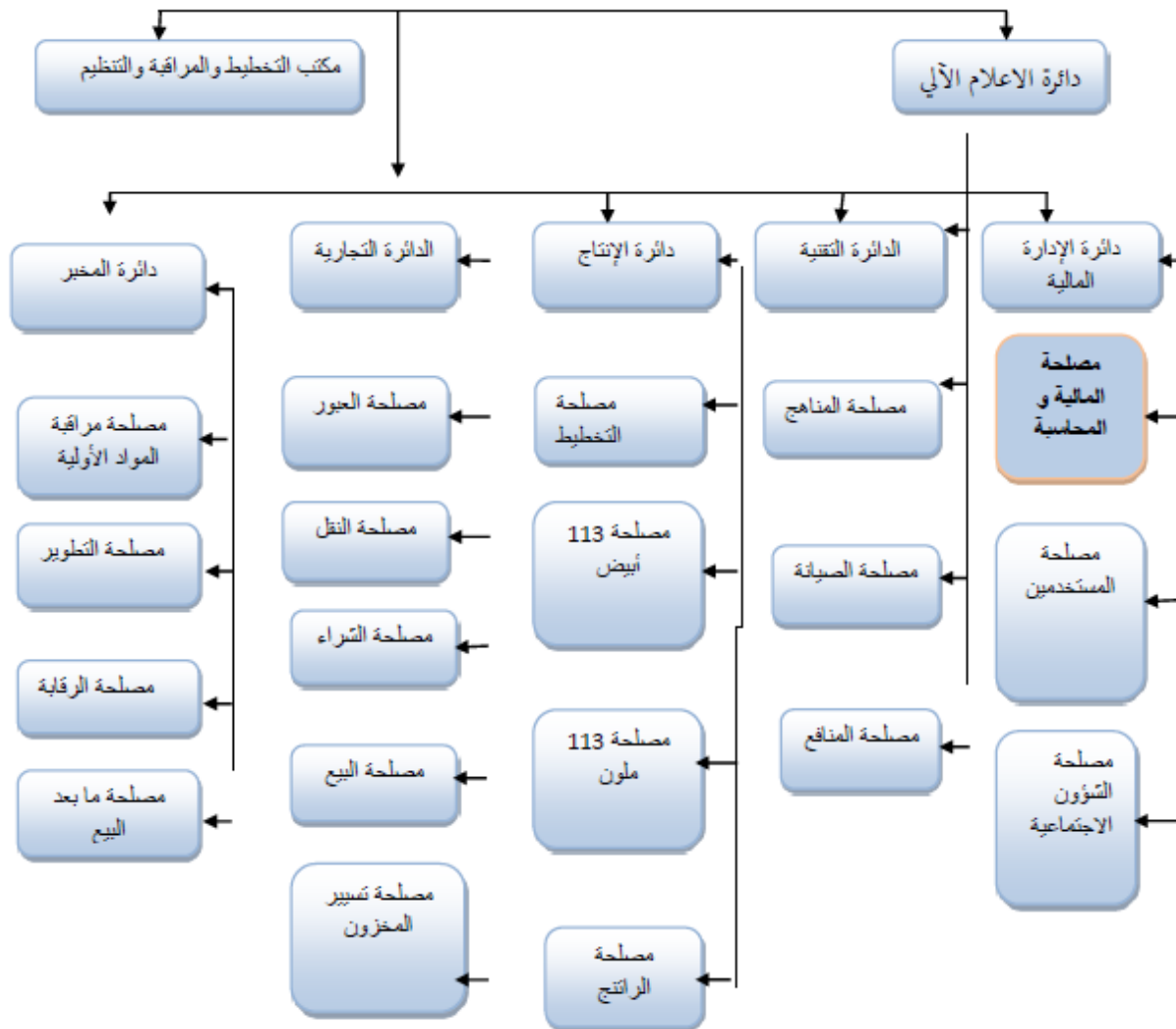
## 2- تعريفها :

للمؤسسة الاقتصادية أهمية كبرى في تنمية الاقتصاد الوطني حيث تساهم في تمويل خزينة الدولة من خلال الضريبة المفروضة، والمؤسسة الوطنية للدهن ENAP هي مؤسسة إنتاجية ناجحة نظرا لتنوع منتوجاتها من الدهن واحتكارها السوق الوطنية، وهي تتركز على عملية البيع التي تعتبر العمود الفقري لها.

3- مهامها :

تختص هذه الوحدة في إنتاج دهن نباتي، دهن صناعي، دهن السيارات، البرنيق، الدهن المخفف، الغراء، الراتنج، وهو مادة نصف مصنعة تخصص لاستهلاك الوحدة.<sup>1</sup>

4- الهيكل التنظيمي :



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

الشكل 05 : الهيكل التنظيمي المؤسسة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف الشركة الوطنية للدهن وحدة سوق أهراس.-

## ثانيا: بطاقة تعريفية لمديرية توزيع الكهرباء والغاز وحدة - سوق أهراس

## 1- نشأتها:

في سنة 1985 centre délégué de souk ahras أنشئ المركز الموكل سوق أهراس والذي كان تابعا إداريا لمركز ولاية قلمة قائما بحد ذاته وممثلا centre de distribution وفي سنة 1996 تحول المركز الموكل إلى مركز توزيع بمدير مركز يتخذ قراراته محليا، ويتحول سونلغاز إلى شركة مساهمة، وجب تحويل مركز التوزيع إلى مديرية جهوية وكان ذلك سنة 2005. direction régionale de souk ahras. وانطلاقا من جانفي 2009 وبصدور آخر قرار إعادة هيكلة المؤسسة لمجمع صناعي أصبحت المديرية الجهوية تسمى بمديرية التوزيع.

## 2- تعريفها :

تنتمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز إلى قطاع النشاط الاقتصادي، ويقع مقرها في الشمال الشرقي لولاية سوق أهراس في شارع - برزيق محمد- وتربع المديرية على مساحة تقدر ب 25530م<sup>2</sup>. ويحتوي المقر على ستة طوابق بما 120 مكتبا بكل مرافقها بما في ذلك الساحة.

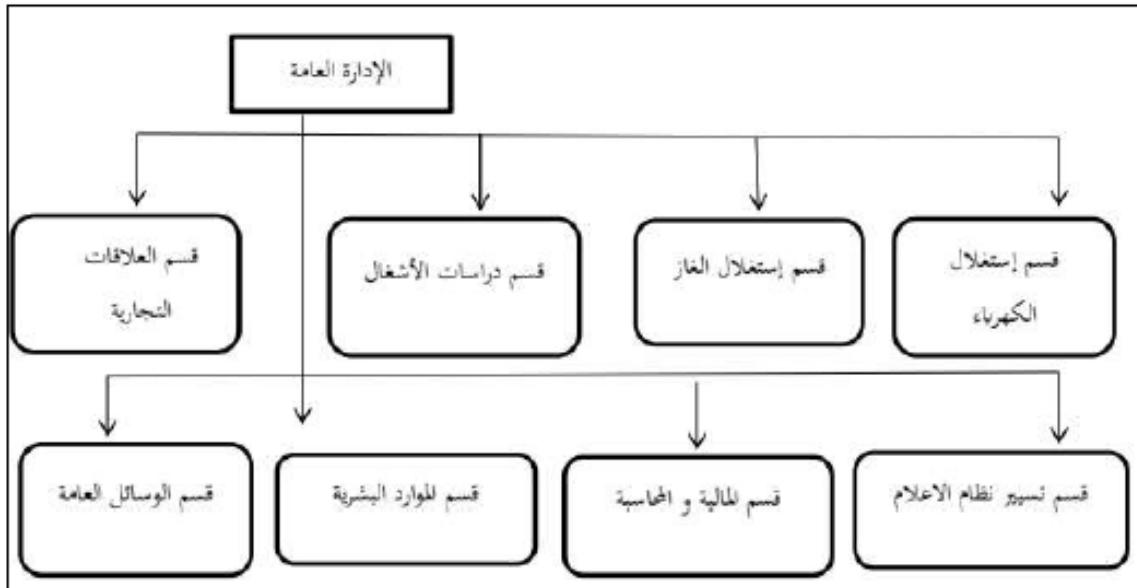
وتظم المديرية ثلاث وكالات تجارية في كل من سوق أهراس تاورة وسدراته والتي تغطي 26 بلدية لولاية سوق أهراس. يعمل بالمؤسسة 345 عامل مقسمين إلى : 84 اطار ، 134 عون تحكم و 127 عون تنفيذ قدرت استثمارات المديرية في نهاية 2016 1270 مليون دج، كما قدر رقم أعمالها لنفس الفترة 2050 مليون دج.

## 3- مهامها :

- ضمان حسن استغلال وصيانة منشآت التوزيع الموضوعة تحت تصرفها لتزويد زبائنها والمؤسسات الصناعية التابعة لها جغرافيا
- بالطاقتين الكهربائية والغازية الضرورية؛
- ضمان التشغيل الكامل للعتاد والأفراد؛
- السهر على ضمان استمرارية الخدمة بالكمية والجودة اللازمتين؛<sup>1</sup>

<sup>1</sup> معلومات مقدمة من طرف مديرية توزيع الكهرباء والغاز وحدة - سوق أهراس -

4-الهيكل التنظيمي :



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

الشكل 06: الهيكل التنظيمي مديرية توزيع الكهرباء والغاز وحدة - سوق أهراس

ثالثا: بطاقة تعريفية لمؤسسة الاقتصادية العمومية لأشغال الطرقات - سوق اهراس -

1- نشأتها:

نشأت المؤسسة بمقتضى المنشور الوزاري المشترك رقم 393/85 المؤرخ في 11/11/1985 المتعلق بإنشاء مؤسسة أشغال الطرقات سوق أهراس يعني أن هذه المؤسسة وفي بداية إنشائها كانت عبارة عن مؤسسة محلية لأشغال الطرقات كافة أعمالها مشاريع صغيرة وعبر التراب الولائي، بمقتضى المحضر المؤرخ في 26/05/1996 المتعلق بتحويل المؤسسة العمومية المحلية المسماة المؤسسة الاقتصادية تحت الصبغة القانونية شركة ذات أسهم برأس مال قدره 700.000.000.00.

2-تعريفها :

هي مؤسسة أو منظمة تابعة للدولة تعمل على السير الحسن لأشغال الطرقات نشأت بموجب قانوني ولها نظام داخلي تتبعه ونظام خارجي تخص له كما يجوي إمكانيات بشرية ومادية متمثلة في العتاد النقل وأدوات الورشات ومشاريع وكل ما تملك الإدارة من مكاتب و حواسيب هدفها الرئيسي نجاح المشاريع، تقديم الخدمات، ترميم الطرقات القديمة وفتح طرقات جديدة أو تحسين الصورة العامة للمدينة.

من مميزات هذه المؤسسة مايلي :

السعي إلى تحقيق المرونة في العمل سواء كان في الإدارة أو المشاريع أو الورشات؛  
التأقلم مع الظروف والتي تساهم في تحقيق الكفاءة بفاعلية بحيث تعمل على اندماج وسط السوق من  
اجل تلبية غايتها الاقتصادية؛  
المساهمة في دعم التنمية المحلية لولاية سوق أهراس؛  
تحقيق الجودة في تقديم منتجات أو خدمات.

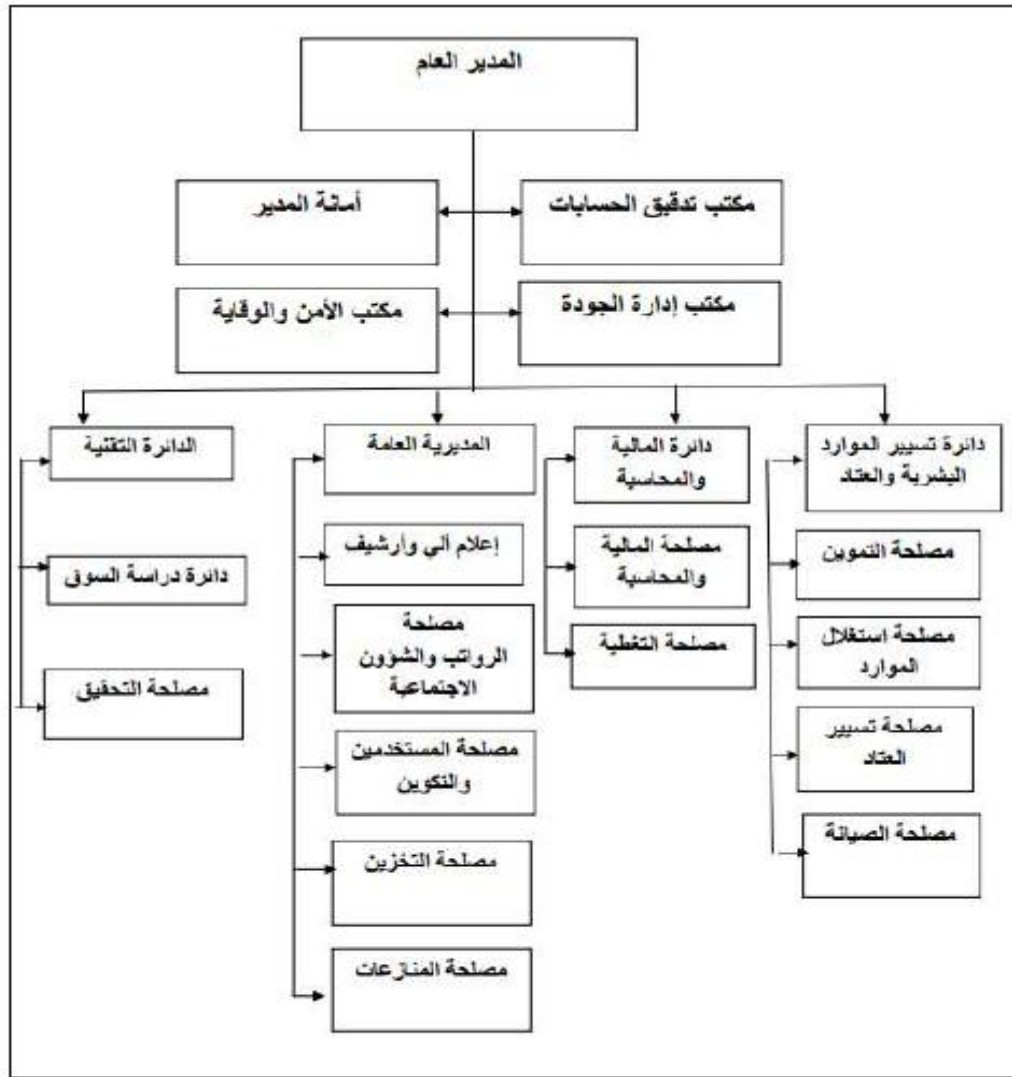
### 3- مهامها :

- شق الطرقات وتغطيتها بالمادة الإسفلتية؛
- إنجاز وتزويد المناطق بالإضاءة العمومية؛
- إنجاز قنوات صرف المياه؛
- تهيئة وإعادة الاعتبار للطرقات عبر كامل التراب الوطني؛
- إنتاج الحصى والرمال وذلك من خلال استهلاكها للمحاجر التابعة للمؤسسة؛
- إنتاج مادة الخرسانة الإسفلتية؛
- إنجاز المناطق الصناعية وكذلك تعبيد طرقات المطارات والساحات العمومية؛
- فك العزلة عن المناطق المعزولة في حال سوء الأحوال الجوية والكوارث الطبيعية.

### 4- أهدافها :

- تعظيم الإنتاج و البيع.
- تخفيض تكاليف الإنتاج و البيع.
- تعظيم الربح-الإيرادات-.
- إيجاد مركز تنافسي جيد في السوق الحالي.
- خلق أكبر عدد ممكن من مناصب الشغل حتى يكون لها دور في امتصاص حدة البطالة.
- التطور حسب مقتضيات السوق الحالي والحرص على جودة الأشغال المنجزة من طرف المؤسسة.
- السعي لتغطية جميعا الأشغال وإنهائها في مدتها الزمنية .

5- الهيكل التنظيمي :



المصدر: وثائق خاصة بالمؤسسة

الشكل 07 : الهيكل لتنظيمي المؤسسة الاقتصادية العمومية لاشغال الطرقات - سوق اهراس -

#### رابعاً : بطاقة تعريفية لشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية:

الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية اختصاراً (ش.و.ن.س.ح)، هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري رأس مالها 20.7 مليار دينار جزائري انبثقت بعد إعادة هيكلة المؤسسات في عام 1976 من الشركة الوطنية للسكك الحديدية الجزائرية أي (S.N.C.F.A) التي أنشئت في عام 1963 بعد الاستقلال لما انفصلت عن الشركة الأم الفرنسية. هي متخصصة في نقل المسافرين والسلع والبضائع ، تمتد الشبكة على طول 4200 كيلومتراً، وتصل المدن الكبرى في الشمال الجزائري : الجزائر، عنابة، وهران، قسنطينة، سطيف.

#### 1-نشأة الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية.

تعتبر الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية من بين الشركات الجزائرية التي تعرف تاريخاً عريقاً، وهو ما يتضح من خلال تقديم لمحة تاريخية عن نشأتها، بالإضافة إلى عرض أبرز المهام الملقاة على عاتقها وكذا الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

فموجب المرسوم الإمبراطوري المؤرخ في 8 أبريل 1857، قررت قوات الاستعمار الفرنسي إنشاء شبكة سكك حديدية في الجزائر لربط شمال البلاد لأكملة وذلك بهدف استخدامها كأداة لتهدئة الأقاليم ووسيلة لنقل ثروات الجزائر نحو فرنسا، وقد تم إنجاز هذه الشبكة عبر مراحل متتالية، فقد شرعت الإدارة الفرنسية خلال الفترة الاستعمارية، في الغاز ثلاثة برامج سككية تذكر منها برنامج " 1857 برنامج 1879 وبرنامج 1907.

#### 2- مهام الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية

الحمل الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية على عاتقها القيام بالمهام التالية:

- تكلف الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية في إطار المخطط الوطني بتطوير الشبكة العمومية المسكة الحديدية واستغلالها وصيانتها وتوسعتها وتحديثها.
- تنجز كل الدراسات المتعلقة بالتصور وقابلية الإنجاز التي تسبق تنفيذ جميع أشغال السكة الحديدية بدعم نهائي من الدولة.
- تراقب جميع أشغال التسوية الترابية وخطوط السكة الحديدية وإنجاز الأعمال الفنية، ومنظومة المواصلات السلكية واللاسلكية والإشارة، التي تدخل في مجال نشاطها وتنسق هذه الأشغال.
- تنجز منشآت محطات المسافرين ومنشآت شحن البضائع وكذا كل المنشآت الإضافية
- قل المسافرين عبر خطوط الضواحي، الخطوط الإقليمية الجهوية، الخطوط الرئيسية الكبرى)
- نقل البضائع المختلفة، ومن بين أبرز المواد المنقولة: المواد المعدنية (معدن حديد، الفوسفات، البوزولان)، مواد الحبوب القمح، الشعير، السميد القمح اللين المواد الطاقوية (البنزين، غاز البروبان المميع)، المواد المختلفة (الأسمدة الزراعية، الحلويات، الإسمنت...).

- تسيير وصيانة الشبكة السككية الوطنية وإدارة أملاك الشركة المختلفة (كالعقارات والعتاد).

### 3- أهداف الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية:

- تسعى الشركة الوطنية للنقل بالسكك الحديدية إلى تحقيق الأهداف التالية:
- تطوير النقل بين المدن وتلبية متطلبات وتطلعات الزبائن لجعل الخدمة السككية المقدمة للعملاء من مسافرين وبضائع أكثر وفرة وأكثر راحة، والعودة عالية، وذلك من خلال مراعاة أفضل لاحتياجات العميل.
- الرفع من مستوى المعدات من خلال إدخال تكنولوجيات جديدة تقدم أفضل الأداء من حيث الوفرة، النجاعة وسلامة الأشخاص والبضائع المنقولة.
- تطوير وتحديث الخطيرة الحالية للعتاد وإدخال وسائل مواتية للخطوط المكهربة الجديدة ذات السرعة الكبيرة (220 كلم/سا) مجهزة بنظام مركب المراقبة السرعة.
- يبلغ طول الشبكة الجزائرية للنقل بالسكك الحديدية حاليا بيانات (2018) 4560 كلم تصل المدن الكبرى منها الجزائر، وهران، عنابة، قسنطينة، تسعى الشركة إلى أن تصل في آفاق 2021 إلى طول شبكة إجمالي قدره 6300 كلم مستغل من طرف الشركة، سيتم وصلها مع المنشآت اللوجستية والموانئ والمطارات.
- تهدف الشركة كذلك إلى مضاعفة عدد المسافرين السنوي إلى حدود 70 مليون مسافر و15 مليون طن من البضائع سنويا وتخفيف الضغط على شبكة الطرقات.
- تسعى إلى النظام أفضل للقطارات، من خلال تحسين تقنيات التشغيل والسلامة، وتحديث البنية التحتية.
- تقليص مدة السفر على الطرق الرئيسية الشمالية وتقليل أوقات الدوران على المحاور الرئيسية.



### المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

في هذا المطلب سنتطرق إلى المنهجية المتبعة في الدراسة، حيث نتناول فيه كل من مجتمع وعينة الدراسة، والأدوات المستخدمة فيها.

#### 1. مجتمع الدراسة:

يتكون المجتمع الإحصائي من موظفي مصلحة المحاسبة والمالية لكل من المؤسسة الوطنية للدهن، المؤسسة الوطنية الاقتصادية لأشغال الطرقات و مديرية توزيع الكهرباء والغاز، بالإضافة إلى شركة الوطنية لسكة الكهرباء على مستوى ولاية سوق أهراس.

#### 2. عينة الدراسة:

لم يتم تحديد عينة الدراسة مسبقا قبل توزيع الاستبيان، حيث تم توزيع 50 استمارة، منها 40صالحة للتحليل وبذلك تشكلت عينة الدراسة من 40 فردا متمثلين في موظفي المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات تحصلنا على مايلي:

#### جدول رقم(01):الإحصائيات الخاصة باستثمارات الاستبيان

المؤسسة	عدد الاستثمارات الموزعة	النسبة	عدد الاستثمارات المسترجعة	النسبة
المؤسسة الوطنية للدهن	10	20%	8	17,78%
المؤسسة الوطنية الاقتصادية لأشغال الطرقات	10	20%	8	17,78%
مديرية توزيع الكهرباء والغاز	15	30%	12	32,22%
مؤسسة سكة الكهرباء	15	30%	12	32,22%
المجموع	50	100%	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ من الجدول أن عدد الاستثمارات الموزعة بلغ عددها 50 استمارة وقد تم استرجاع 40 صالحة للدراسة، أما باقي الاستثمارات ألغيت بسبب التماطل أو رفض الإجابة أو نقص الإجابات.

### 3. أدوات الدراسة:

من الأدوات المستخدمة في هذه الدراسة لجمع البيانات حول موضوع الدراسة ما يلي:

#### الاستبيان:

يعد الاستبيان الوسيلة الأكثر شيوعا لجمع البيانات، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة تعبر عما يرغب الباحث العلمي في معرفته عن طريق عينة الدراسة، حيث يقوم بعرض قائمة الاستبيان وتوفر المادة العلمية الخام للباحث العلمي، وبعد ذلك يتم تبويبها وتصنيفها ومن ثم استخدام الوسائل الإحصائية لتحليلها بدقة، والوصول إلى النتائج النهائية للبحث العلمي، ومعالجة المشكلة المطروحة والتحقق من الفرضيات. حيث يحقق العديد من المزايا منها:

- اقل تكلفة ووقت وجهد؛
- الشخص المستجيب يبقى غير معروف وهو الشيء الذي يحفز على الإجابة؛
- السماح بالحصول على إجابات من أفراد من مناطق مختلفة؛
- الحصول على المعلومات الضرورية لاستكمال الجانب التطبيقي للمذكرة.

#### ➤ هيكل الاستبيان:

لقد احتوت الاستمارة على مقدمة تم شرح فيها كل الجوانب المتعلقة بالموضوع من خلال ذكر عنوان البحث، العينة المختارة.

كما تضمنت استمارة الدراسة 28 عبارة بوبت في جزئين، ويمكن توضيحها كالتالي:

- **الجزء الأول:** تضمن هذا الجزء 5 عبارات خاصة بالمعلومات الشخصية التي تخص المستجوب وهي كالتالي: الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية.
- **الجزء الثاني:** والذي يخص متغيرات الدراسة، حيث قسم بدوره إلى محورين من 28 عبارة مقسمة كما يلي:

**المحور الأول:** تضمن 14 عبارة حول محاسبة القيمة العادلة.

**المحور الثاني:** تضمن 14 عبارة متعلقة علاقة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية.

أما عن المقياس المعتمد في الدراسة فقد تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكارت الخماسي المكون من خمس درجات، بغية معرفة الاتجاه العام لأراء أفراد العينة حول كل عنصر في الاستبيان وذلك كما هو موضح في الجدول التالي:

## الجدول رقم (02): مقياس ليكارت الخماسي

بدائل الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

المصدر: وائل فاضل حسان العكيدي، رأس المال الفكري وأثره في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة، دار اجمد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، المملكة الأردنية الهاشمية، 2019، ص 78.

ولمعرفة الاتجاه العام لإجابات العينة يتم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (5-1=4) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية ( $0.80 = 5/4$ ) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا كما يلي:

## جدول رقم (03): المجالات المعيارية لقيمة المتوسط الحسابي

المستوى الموافق له	مجال المتوسط الحسابي المرجح
موافق بشدة	من 1 إلى 1,80
موافق	من 1,81 إلى 2,60
محايد	من 2,61 إلى 3,40
غير موافق	من 3,41 إلى 4,20
غير موافق بشدة	من 4,21 إلى 5

المصدر: عبد الفتاح عز، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام برنامج spss، دار خوارزم للنشر والتوزيع، 2007، ص 540.

الأدوات الأخرى المستعملة في الدراسة:

بالإضافة إلى أداة الاستبيان تم الاعتماد على البرنامج (spss22) في تحليل المعطيات وبرنامج (Exel2007) في تمثيل الرسوم البيانية.

## المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

يتم في هذا المطلب إجراء اختبار صدق وثبات الاستبيان من خلال:

1. صدق الاستبيان:

بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة خضعت الاستمارة لعملية التحكيم من قبل أساتذة في التخصص، بهدف التأكد من الجانب الشكلي وصحة محتوى المعلومات الواردة فيه، والتحقق من تغطيتها جميع جوانب البحث وتم بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين ضبط الاستبيان.

2. ثبات الاستبيان: لاختبار ثبات الاستبيان لا بد من حساب معامل ألفا كرونباخ وهذا ما سنتطرق له في الأتي: يختبر ثبات الاستمارة بقيمة معامل ألفا كرونباخ والتي تكون محصورة بين (0) و الواحد (1)، حيث إذا كانت قيمة هذا المعامل أكبر أو يساوي 0.6 يمكن القول أن الاستبيان يمتاز بالثبات. حيث بعد إجراء اختبار الثبات وذلك بالاعتماد على برنامج spss، أظهرت النتائج ما يلي:

جدول رقم (04): اختبار ألفا كرونباخ

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
28	0,656

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات برنامج spss .

نلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت  $\alpha = 0,656$  أي أنها محصورة بين (0) والواحد (1)، كما أن هذه القيمة تساوي 0,6، ومنه يمكن القول أن استمارة الاستبيان تمتاز بالثبات.

المبحث الثاني: تحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة.

يتضمن هذا المبحث عرضاً لخصائص أفراد العينة وتحليلاً لإجاباتها اتجاه متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: خصائص أفراد العينة

بغية معرفة خصائص أفراد العينة المدروسة سيتم عرض وتحليل إجابات المستجيبين، المتعلقة بالمعلومات

الشخصية لهم والتي تتكون من خمسة أسئلة حول الجنس، العمر، المستوى التعليمي، المسمى الوظيفي، الخبرة المهنية.

أولا: الجنس

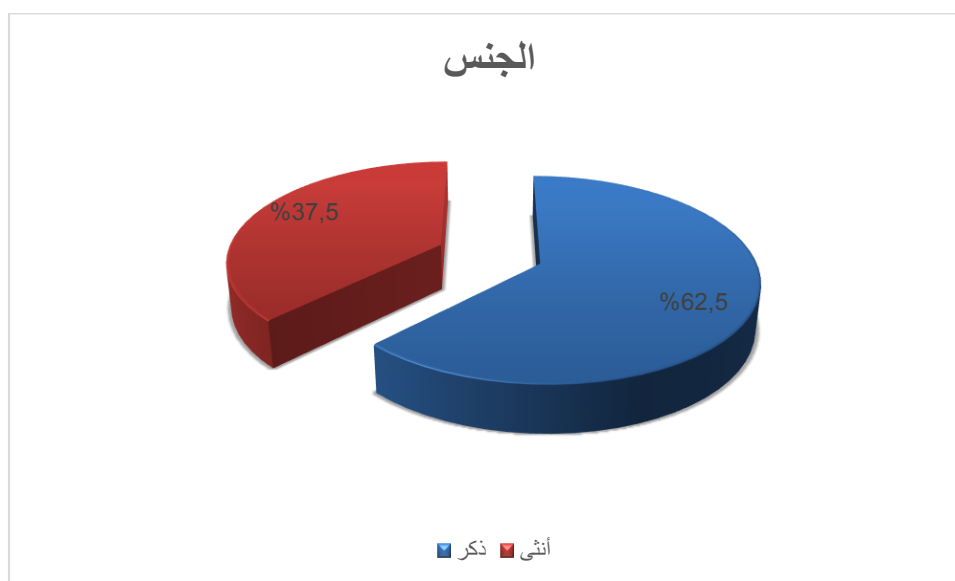
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الجنس.

جدول رقم(05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	25	62,5%
أنثى	15	37,5%
المجموع	40	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب الجنس نلاحظ أن هناك تقارب بين الفئات

العامة في المؤسسات من حيث عدد الذكور والإناث، إذ يمثل فئة الذكور نسبة 62%، 5 بتكرار 25 شخصا،

بينما فئة الإناث

37%، 5 بتكرار 15 شخصا.

ثانيا: العمر

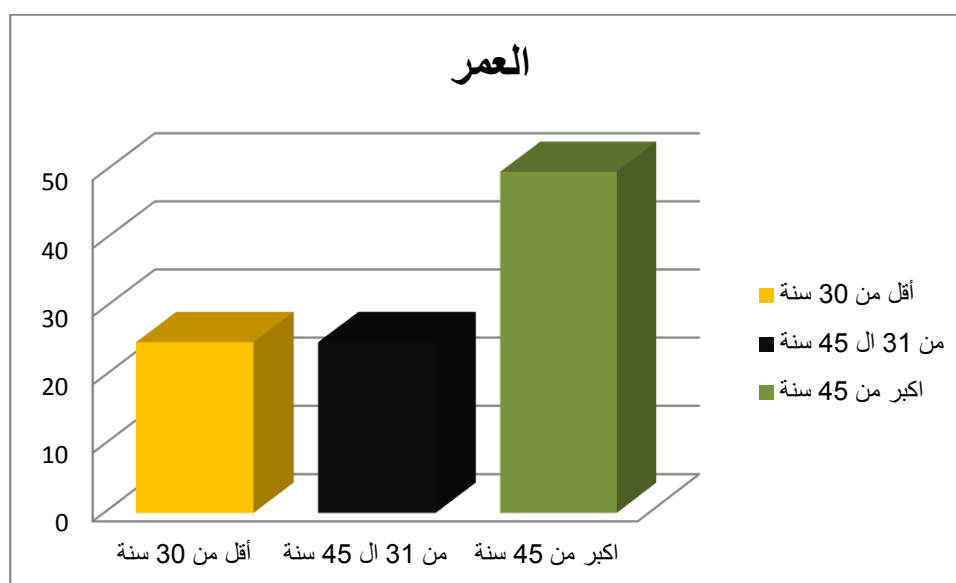
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب العمر.

جدول رقم(06):توزيع أفراد العينة حسب لعمر

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
25%	10	أقل من 30 سنة
25%	10	من 31 إلى 45 سنة
50%	20	أكبر من 45
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

شكل رقم(10):توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابق الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب العمر نلاحظ أن الفئة الأكثر تكرار هي الفئة العمرية الأكبر من 45 سنة بنسبة 50% أي ما يعادل 20 فرداً، تليها الفئتين أقل من 30 سنة ومن 31 إلى 45 سنة بنفس النسبة ونفس التكرار بـ 10 أشخاص بنسبة 25%.

ثالثا: المستوى التعليمي

يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب المستوى التعليمي.

جدول رقم(07): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى التعليمي
70%	28	ليسانس
27,5%	11	ماستر
2,5%	01	ماجستير
0%	00	دكتوراه
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم(11): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel.

من خلال الجدول والشكل السابقين أظهرت النتائج أن النسبة الأعلى من أفراد العينة هي نسبة الأفراد الحاصلين على شهادة الليسانس بنسبة 70% اي بما يعادل 28 فردا، تليها فئة الأفراد الحاصلين على شهادة الماستر بنسبة 27,5% اي 11 فردا، أما عن الفئة الموالية هي فئة الماجستير بنسبة 2,5% اي ما يعادل فرد واحد، أما بالنسبة لمستوى الدكتوراه من خلال المؤسسات التي تمت فيها الدراسة لم نجد أي فرد يحمل شهادة الدكتوراه.

رابعاً: المسمى الوظيفي

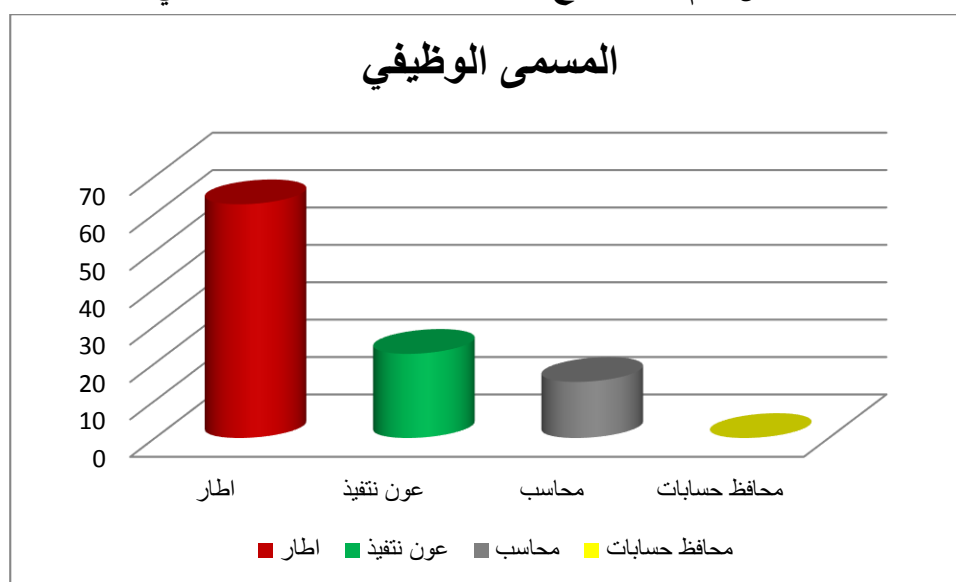
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب المسمى الوظيفي.

جدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة المئوية	التكرار	الصف المهني
62,5%	25	إطار
22,5%	9	عون تنفيذ
15%	6	محاسب
0%	0	محافظ حسابات
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الصف المهني



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel.

نلاحظ من خلال الجدول والشكل السابقين أن عينة الدراسة اشتملت على فئات إدارية مختلفة منها:

إطار، عون تنفيذ، محاسب، محافظ حسابات، بنسب 62,5%، 22,5%، 15%، 0% على التوالي، ومما سبق

نستنتج أن أفراد العينة يشغلون مناصب مختلفة وهذا راجع إلى أسباب مختلفة منها المؤهلات العلمية الخبرة....

خامسا: الخبرة المهنية

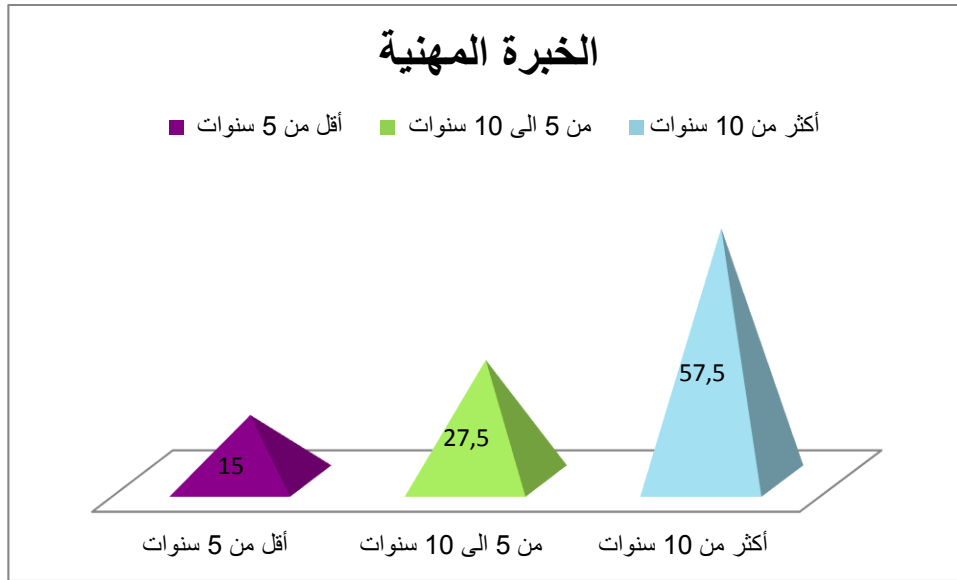
يوضح الجدول والشكل التاليين نتائج التحليل الوصفي للبيانات الشخصية حسب الخبرة المهنية.

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

النسبة المئوية	التكرار	سنوات الخبرة
15%	6	أقل من 5 سنوات
27,5%	11	من 5 إلى 10 سنوات
57,5%	23	أكثر من 10 سنة
100%	40	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

شكل رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج Excel.

يتضح لنا من خلال الجدول والشكل السابقين أن أكبر نسبة من سنوات الخبرة كانت لدى الموظفين الذين لديهم أكثر من 10 سنوات عمل وقدرت نسبتها 57,5%، وهذا ممكن لأن العينة محل الدراسة تغلب عليها فئة الأشخاص اللذين لديهم خبرة، تليها مباشرة فئة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 27,5%، ثم فئة أقل من 5 سنوات ويمكن تفسير هذه الأقلية إلى عدم وجود مسابقات توظيف على مستوى هذه المؤسسات.

المطلب الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

سنتطرق في هذا المطلب إلى عرض وتقييم النتائج التي توصلت إليها الدراسة، من خلال الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل فقرات الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة و المستخدم لغرض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية والنسب المئوية للإجابات المتشابهة عن جميع الفقرات.

1) تحليل فقرات المحور الأول للاستبيان "محااسبة القيمة العادلة"

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

الجدول رقم(10):الاتجاه العام لعبارات المحور الأول

الاتجاه العام	الترتيب	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	عبارات المحور الأول
موافق	05	0,780	4,17	01 تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.
غير موافق	05	0,812	4,17	02 تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على كوادر يمكنها من تطبيق القيمة العادلة
موافق	05	0,812	4,17	03 لا توفر القيمة العادلة معلومات ذات غرض عام
موافق	05	0,812	4,17	04 قناعة المحاسبين بالوضع الحالي للإفصاح والقياس المحاسبي
موافق	05	0,812	4,17	05 تعد القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية مع مراعاة أساس التكلفة والعائد من اختيار نموذج القيمة العادلة
موافق	08	0,926	3,75	06 الخوف من إساءة استخدام معايير القيمة العادلة في إدارة الأرباح المحاسبية
موافق	07	0,686	3,80	07 محاسبة القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية
موافق	04	0,405	4,20	08 يحتاج المحاسبون الجزائريون إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة
موافق	03	0,452	4,27	09 تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات يسمع بتجاوز مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية

10	يمكن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.	2,00	0,00	10	موافق
11	تلعب التشريعات المحلية أدوار هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة	3,50	0,877	09	موافق
12	عدم وجود كفاءات لاستعمال القيمة العادلة يعرقل تطبيق القيمة العادلة	4,00	0,00	06	موافق
13	بديل للقياس المحاسبي هو القيمة العادلة	4,57	0,500	01	موافق بشدة
14	توفر القيمة العادلة أساس أفضل للتنبؤات بالنتائج الأعمال والتدفقات النقدية و تساعد في إجراء التحليلات المالية	4,45	0,503	02	موافق
المحور الأول: محاسبة القيمة العادلة					
/ / / /					

#### المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على برنامج spss.

يتضمن الجدول السابق كل من المتوسط الحسابي والانحراف المعياري و الاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الأول المتعلق بالمراجعة الداخلية والخارجية والتكامل بينهما.

حيث نجد العبارة رقم 13 المتمثلة في " بديل للقياس المحاسبي هو القيمة العادلة "حصلت من بين جميع عبارات المحور على أكبر متوسط حسابي، بمقدار 4,57 ويمكن تفسير الارتفاع في هذه القيمة بتوجه مجمل إجابات المستجيبين إلى درجة موافق بشدة ويعكس ذلك أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تؤكد أن بديل القياس المحاسبي (كل القيم) بالقيمة العادلة، وانحراف معياري 0,50 يعكس انسجام إجابات أفراد العينة وعدم تشتتها.

كما أن العبارة رقم 10 التي تنص على " يمكن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "تحصلت على أقل متوسط حسابي بمقدار 3,38 يفسر هذا توجه إجابات أفراد العينة نحو درجة موافق ويتم تفسير هذا التوجه على أن المستخدمين يوافقون على أن البيئة الجزائرية يمكن أن تطبق فيها القيمة العادلة على أن يتم توظيف كوادر متخصصة في القياس بالقيمة العادلة وهذا ما تثبته العبارة رقم 02, وانحراف معياري 0,00، يعكس اختلاف وتشتت آراء أفراد العينة. وبشكل عام فإن المحور الأول يمكن القول أن لدى المستخدمين الرغبة في القياس بالقيمة العادلة لكن البيئة الجزائرية لا تسمح بذلك لنقص الخبرة في مجال القياس المحاسبي بالقيمة العادلة .

تحليل فقرات المحور الثاني للاستبيان "علاقة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية"

يمكن تلخيص نتائج هذا المحور في الجدول التالي:

## جدول رقم(11):الاتجاه العام لعبارات المحور الثاني

عبارات المحور الثاني	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه العام
01 توفر المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة معلومات ملائمة عن أداء المؤسسة والمخاطر المستقبلية للمستخدمين	3,92	0,615	07	موافق
02 تساعد المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة المستخدمين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة	3,07	0,266	11	موافق
03 تساعد المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها على أساس القيمة العادلة للمستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار	4,17	0,812	04	موافق
04 المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار	4,17	0,812	04	موافق
05 المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تمتاز بأنها ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية	3,17	0,384	10	موافق
06 تساعد المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين والبنوك على اتخاذ قرارات الائتمان	4,02	0,097	06	موافق
07 توفر المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة	4,10	0,900	05	موافق
08 تزود القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية القيمة المنشأة.	3.85	0,769	08	موافق
09 إن تطبيق القيمة العادلة يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات	4,55	0,503	02	موافق

				السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.
غير موافق	12	0,00	2,00	10 يجب توفر كافة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية حتى ولو كانت معقدة.
موافق	09	1,084	3,55	11 يؤدي القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة إلى ملائمة المعلومات المحاسبية، وجعلها ذات فائدة وقيمة لمستخدميها والمستفيدين منها
موافق	03	0,500	4,42	12 المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد في ترشيد القرارات الاستثمارية لمستخدميها
موافق	01	0,474	4,67	13 المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.
موافق	06	0,158	4,02	14 معايير القيمة العادلة توفر معلومات مفيدة في ترشيد القرارات الاقتصادية
/	/	/	/	المحور الثاني: علاقة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضمن الجدول أعلاه المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاتجاه العام لكل عبارة من عبارات المحور الثاني المتعلقة بعلاقة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية.

نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارات محصور بين 4,67 كحد أقصى و 2,00 كحد أدنى، حيث تحصلت العبارة رقم 13 التي تنص على "المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار" تحصلت على أعلى قيمة في المتوسط الحسابي 4,67 يفسر ارتفاع هذه القيمة توجه مجمل الإجابات إلى درجة موافق أي أن المعلومات المحاسبية التي تعد حسب القيمة العادلة في رأي المستجيبين تساعد المستثمرين في ترشيد القرارات الاقتصادية في حال طبقت القيمة العادلة في المؤسسات، ويقدر انحرافها المعياري ب 0,474 والذي يعكس تجانس آراء أفراد العينة وعدم تشتتها.

كما أن العبارة رقم 10 التي تنص على انه "يجب توفر كافة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية حتى ولو كانت معقدة"

تحصلت على اقل متوسط حسابي يقدر ب2,00 يفسر هذا اتجاه أفراد العينة نحو اتجاه غير موافق ومستوى قبول ضعيف، في حين تحصلت على انحراف معياري يقدر ب0,00 يفسر هذا اتفاق أفراد العينة على عدم الإفصاح بكل المعلومات المحاسبية في التقارير المالية فمن وجهة نظر المستخدمين التحفظ على بعض المعلومات المعقدة حتى ولو كانت مفيدة وتخدم التقارير المالية. بشكل عام فان المحور الثاني يدل على أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة لها تعطي اهتمام لجودة المعلومات المحاسبية دون الاهتمام لتطبيق القيمة العادلة.

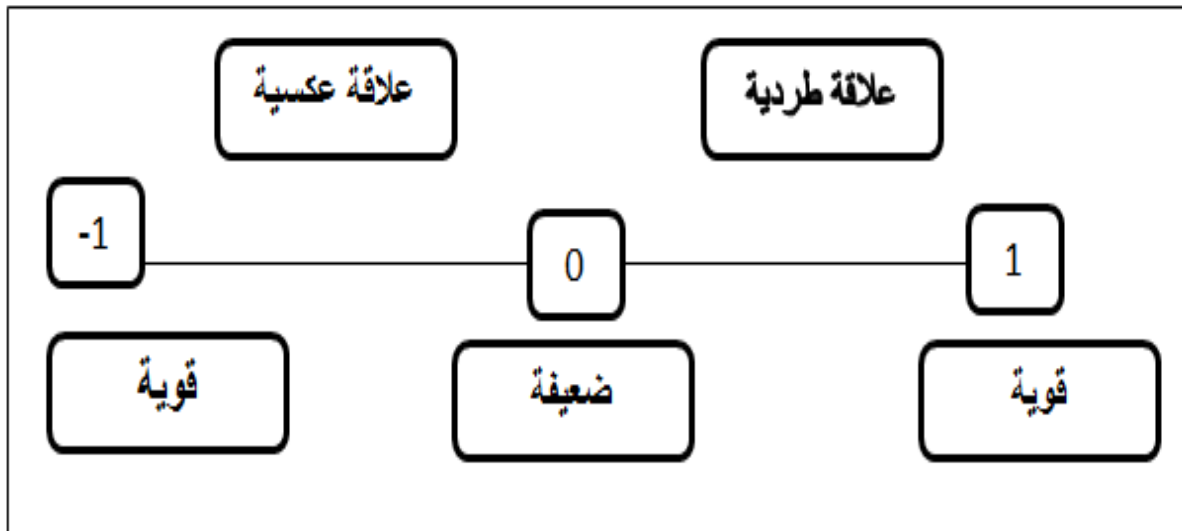
### المطلب الثالث: دراسة الارتباط واختبار تحليل التباين الأحادي (Anova) بين محاور الدراسة

سنحدد من خلال هذا المطلب مقدار الارتباط بين متغيري الدراسة، ومدى تأثير المتغيرات الوصفية على إجابات العينة حول محاور الدراسة R1 و R2.

#### 1. دراسة الارتباط بين محوري الدراسة

من اجل تحديد العلاقة بين المتغيرين المستقل والتابع بين محاور الدراسة R1 و R2 وتحديد مقدار الارتباط بينهما، سيتم حساب معامل الارتباط (person) ويأخذ المعامل قيمة محصورة بين 1 و -1 وتدل إشارته على اتجاه العلاقة، طردية (موجبة)، أو طردية (سالبة).

#### شكل رقم (14): سلم معامل الارتباط بيرسون



المصدر: غيث البحر، معن التنجي، التحليل الإحصائي للاستبيانات باستخدام برامج spss ibm، مركز سير للدراسات الإحصائية والسياسات العامة، 2014، ص 89.

جدول رقم(12):معامل الارتباط بيرسون بين المراجعة الداخلية والخارجية والتكامل بينهما(R1)والأداء الرقابي(R2)

البيان	R1	R2
معامل الارتباط بيرسون	0,677	
مستوى الدلالة	00	
حجم العينة	40	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

- ✓ الفرضية الصفرية(H0): لا توجد علاقة بين محوري الدراسة(R1) و(R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05.
- ✓ الفرضية البديلة(H1): توجد علاقة بين محوري الدراسة(R1) و(R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من القيمة 0,05.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قيمة معامل الارتباط بيرسون بين محوري الدراسة(R1) و(R2) مساوي للقيمة 0,677 بمستوى دلالة أقل من 0,05 ومنه نقبل الفرضية البديلة(H1) بمعنى توجد علاقة بين محوري الدراسة(R1) و(R2) وبالرجوع للسلم السابق نلاحظ أن القيمة تقع في المجال أكبر من 0,6 بالموجب حيث أنها تقترب من 1 وبالتالي يمكن القول أن العلاقة بين متغيري الدراسة(R1) و(R2) علاقة طردية قوية، أي هناك علاقة تأثير وتأثر بين المحورين.

الانحدار الخطي البسيط

الجدول يختبر الفرضيتين التاليتين:

- الفرضية الصفرية(H0): المعلمة لا تتمتع بالمعنوية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05.
- الفرضية البديلة(H1): المعلمة تتمتع بالمعنوية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من القيمة 0,05.

جدول رقم ( 13 ): الانحدار الخطي البسيط

Sig	R <sup>2</sup>	F	constante
0,00	0,701	46,320	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

تشير نتائج الانحدار إلى وجود تأثير معنوي للمحور الثاني على المحور الأول حيث بلغ معامل التحديد

0,701 بمعنى 70,1% هي النسبة المئوية للتغيرات الحاصلة في المتغير المعتمد (المحور الثاني) والتي تكون

عائدة على المحور الأول وبالتالي تكون المعادلة كما يلي:

$$Y=18,782+0,991x$$

## 2. اختبار تحليل التباين الأحادي (Anova)

يستعمل هذا الاختبار قصد معرفة تأثير المتغيرات النوعية للدراسة التي تحتمل أكثر من حدثين على إجابات

العينة على محاور الدراسة (R1) و (R2).

➤ اختبار تأثير العمر على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

✓ الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور

الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.

✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور

الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0,05.

بالرجوع إلى الاستبيان برنامج spss كانت نتائج الاختبار كما يلي:

جدول رقم (14): اختبار تأثير الفئة العمرية على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
2,629	0,86	39	المحور R1
11,051	00	39	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

➤ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير الفئة العمرية على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0,86 ، 00 على التوالي أي أكبر من 0,05 بالنسبة للمحور الأول وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية (H0) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير الفئة العمرية على إجابات العينة للمحور الأول (R1) اما بالنسبة للمحور الثاني (R2) يوجد تأثير قليل لمتغير العمر وهذا تفسره الخبرة المهنية للمستخدمين بالنسبة للقيمة العادلة وعلاقتها بجودة القوائم المالية.

### ➤ اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

- ✓ الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.
  - ✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أقل من 0,05.
- جدول رقم (15): اختبار تأثير المستوى التعليمي على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
7,166	0,002	39	المحور R1
19,022	0,00	39	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

☞ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير المستوى التعليمي على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0,002 ، 0,00 على التوالي أي أقل من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة (H1) بمعنى يوجد تأثير لمتغير المستوى التعليمي على إجابات العينة على المحورين (R1) و (R2).

### ➤ اختبار تأثير المسمى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

- ✓ الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير الصنف المهني على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث نقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.

✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير الصنف المهني على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة اقل من 0,05.

جدول رقم (16): اختبار تأثير المسمى الوظيفي على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
0,542	0,586	39	المحور R1
2,505	0,095	39	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

☞ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير المسمى الوظيفي على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0,586 ، 0,095 على التوالي أي أكبر من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية (H0) بمعنى لا يوجد تأثير لمتغير المسمى الوظيفي على إجابات العينة على المحورين (R1) و (R2).

➤ اختبار تأثير الخبرة المهنية على إجابات محاور الدراسة

لدينا فرضيتان:

✓ الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة أكبر من 0,05.

✓ الفرضية البديلة (H1): يوجد تأثير لمتغير سنوات الخبرة على إجابات العينة على المحور الأول (R1) والمحور الثاني (R2) بحيث تقبل هذه الفرضية عندما يكون مستوى الدلالة اقل من 0,05.

جدول رقم (17): اختبار تأثير الخبرة المهنية على إجابات محاور الدراسة

F	مستوى الدلالة (Sig)	درجة الحرية (Ddl)	البيان المحاور
12,475	0,00	39	المحور R1
28,445	0,00	39	المحور R2

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

☞ نلاحظ أن مستوى الدلالة لاختبار التباين الأحادي (Anova) تظهر كالتالي:

قيمة مستوى الدلالة بالنسبة لتأثير متغير سنوات الخبرة على إجابات المحور الأول (R1) و (R2) مساوية لقيمة 0,00 ، للمحورين أي أقل من 0,05 وبالتالي نقبل الفرضية البديلة (H1) بمعنى يوجد تأثير لمتغير الخبرة المهنية على إجابات العينة على المحورين (R1) و (R2).

## خلاصة الفصل الثالث:

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل أن الدراسة الميدانية تمثلت في استبانته تتكون من محورين مكونين من مجموعة من العبارات، وللقيام بالتحليل الإحصائي لفقرات الاستبيان تم الاستعانة بالأساليب الإحصائية الوصفية و الاستدلالية، و شملت الدراسة عينة من المجتمع تتكون من 40 فردا متمثلين في مؤسسات اقتصادية، من اجل معرفة آرائهم حول محاسبة القيمة العادلة وعلاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة القوائم المالية وتم تحليل الاستبيان باستخدام برنامج SPSS.

من خلال تحليل نتائج الاستبيان تم التوصل إلى ان محاسبة القيمة العادلة تنعكس على جودة القوائم المالية في المؤسسة، وهذا ما تم تأكيده من خلال معامل الارتباط بيرسون الذي عبر عن وجود علاقة ايجابية بين المتغير التابع والمستقل.

الخاتمة العامة

### الخاتمة العامة:

من خلال ما تناوله موضوع القيمة العادلة و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية و محاولة الوقوف على الدور الذي تؤديه القيمة العادلة في إضفاء و تعزيز الخصائص النوعية للقوائم المالية، فقد تم الإجابة على الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة و هي: مدى تأثير القياس المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة القوائم المالية، و التي كان الهدف منها الوقوف على مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات تطبيق القيمة العادلة و اثر القياس بالقيمة العادلة على الخصائص الأساسية و الثانوية من جهة نظر الاكاديميين و مهنيين، اذا ان الدراسة النظرية تشير الى وجود عوائق و مشاكل في تطبيق القيمة العادلة و ان القيمة العادلة تعزز الملائمة بقدر اكثر من الموثوقية.

### اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سابقا و قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات و توصلنا الى النتائج التالية:

- الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.
- الفرضية الثانية: توفر البيئة المحاسبية الجزائرية متطلبات القياس وفق القيمة العادلة من خلال تحليل نتائج الدراسة و مناقشتها توصلنا الى ان افراد العينة يرون ان البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهذا ما يعني عدم قبول الفرضية وهذا الامر راجع الى عدم فعالية سوق مالي فعال مع عدم تفعيل استعمال القيمة العادلة.
- الفرضية الثالثة: يوجد فهم لدى المحاسبين و المراجعين المهنيين بالقوائم المالية في البيئة الجزائرية لمحاسبة القيمة العادلة، من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة تم رفضها و نستنتج انه يوجد غموض في مفهوم القيمة العادلة لدى المحاسبين و المراجعين.
- الفرضية الرابعة: فرضية مؤكدة أي انه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوي  $\alpha = 5\%$  لمحاسبة القيمة العادلة و علاقة القيمة العادلة بجودة القوائم المالية لأنه ومن خلال تحليل نتائج

الاستبيان ظهر معامل الارتباط بين محتوى الدراسة R1 و R2 يوجد بمستوى معنوي 0 أي اقل من 5% وهذا ما يدل على وجود علاقة طردية قوية بين بين محوري الدراسة

#### نتائج الدراسة:

- يؤثر القياس المستند بالقيمة العادلة على خاصتي الموثوقية والملائمة
- يؤثر القياس المستند بالقيمة العادلة على خاصتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة
- عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على سوق مالي فعال أثر سلبا على تطبيق القيمة العادلة
- يؤدي استخدام القيمة العادلة الى معلومات تمكن مستخدميها من التنبؤ بمختلف الاحداث في المؤسسة
- يغطي استخدام القيمة العادلة معلومات قابلة للمقارنة مع نتائج الدورات السابقة
- لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات تطبيق القيمة العادلة
- توفر المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ملائمة عن أداء المؤسسة والمخاطر المستقبلية للمستخدمين
- ضعف التكوين والكوادر في مجال القيمة العادلة
- توفر المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة

#### التوصيات:

- تقليص الفروقات بين النظام المحاسبي والتشريع الجبائي
- زيادة الوعي لدى مستخدمي القوائم المالية بالشكل الذي يعزز قدرتهم في استيعاب المعلومات المعروضة والاستفادة منها في اتخاذ القرارات
- التقليل من أثر المعوقات التي تحد من استخدام المعلومات المحاسبية
- يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك لتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على الدخول البورصة، ويعتبر هذا أحد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة
- ان تتبنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سياسة لتدريب الموظفين على أسس المحاسبة على القيمة العادلة

- تفعيل السوق المالي
- ضرورة رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الاقتصادية من اجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العلمية للعاملين في تلك المؤسسات

#### آفاق الدراسة:

نظرا لاتساع وعمق موضوع الدراسة والمتمثل في: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وتأثيره على جودة القوائم المالية

يلزمنا نحن كباحثون بان نواصل البحث والدراسة في مجال القيمة العادلة كونه حديث في مجال المحاسبة والمالية، وعليه قمنا بصياغة بعض العناوين حتى يتم البحث فيها تتمثل في:

- دور القيمة العادلة على مردودية المؤسسات الاقتصادية
- أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المؤسسات الجزائرية
- دراسة أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على خصائص المعلومة المالية
- التكلفة التاريخية و القيمة العادلة بين الواقع و التحد

## قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع :

I- المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أحمد محمد ، دور مبادئ المحاسبة المالية ، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003
2. احمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح، الدار الجامعية للنشر، الاسكندرية، 2008
3. أمين السيد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2008
4. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر، ط1، عمان، 2008
5. حياة محمود على دحروج، القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي، مجلة الاقتصاد و المحاسبة، العدد632، مصر، افريل 2010
6. خالد امين عبدالله ، د صايل رمضان ، مبادئ المحاسبة المالية ، ( القاهرة ، الشركة العربية للتسويق والتوريدات ، 2010م
7. د. رضوان حلوة حمدان، تطور الفكر المحاسبي - مدخل نظرية المحاسبة ،عمان، دار الثقافة للنشر، 2009 م
8. رأفت سلامة محمود وآخرون، علم تدقيق الحسابات، دار المسير، عمان، الأردن، 2011
9. سامر مظهر قنطقجي، لغة الإفصاح المحاسبي والمالي، دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة، ط1، سوريا، 2012

10. ساهر محمد عقل، ايمن هشام عزريل، استخدام محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة معلومات بيانات الدخل، عن الموقع [aymanuzrail.blogspot.com](http://aymanuzrail.blogspot.com)، تاريخ الاطلاع 26 اكتوبر 2015
11. طارق تزداد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003
12. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس والتقييم المحاسبي، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002
13. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، ج 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002،
14. طلال محمد علي الحجاوي وحيدر علي المسعودي، المحاسبة المالية "المتوسطة" على وفق المعايير الدولية للتقارير المالية، دار الكتب، بغداد، العراق، ط 1، 2018م
15. عفاف إسحاق أبو زر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار المحاسبة الدولية، جامعة البتّا، الأردن، 2008
16. محمد ابو خار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي، دار وائل للنشر، ط2، 2009، عمان
17. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة والتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003
18. محمد مطر وموسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح، دار وائل للنشر، ط2، عمان، الأردن، 2008
19. معة احمد حلمي، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009
20. مؤيد راضي خنفر وغسان فلاح المطارنة، التقارير المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة عمان، الأردن، "د.ت"،

21. وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

ثانيا : اطروحات و رسائل و مذكرات

1.

2. أحمد عزة أبو شملة، دور محاسبة القيمة العادلة في ترشيد القرارات الاستثمارية (دراسة ميدانية في

سوق عمان المالي)، رسالة ماجستير، جامعة جدر، الأردن،

3. تززة العرابي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، رسالة دكتوراه في

علوم التسيير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2013

4. حنان خميس، أثر تحليل القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي في إتخاذ القرارات المالية، مذكرة

ماستر في علوم التسيير تخصص: مالية المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير،

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2011، -2012

5. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي وأثره على مهنة التدقيق، اطروحة دكتوراه،

جامعة الجزائر، 2007-2008

6. زرموت خالد إدماج الحسابات في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر ، مذكرة

ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 2010-2011

7. زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة لنيل

شهادة ماجستير، قسم علوم إقتصادية ، كلية العلوم الإقتصادية، و التجارية العلوم التسيير،

جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009

8. زيد عثمان دنون، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات القوائم المالية للبنوك

التجارية الاردنية، ماجستير غير منشورة، جامعة الزرقاء، الاردن، 2015.

9. صلاح حواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه ، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، الجزائر ، 2008
10. عفاف إسحاق أبوزر، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، جامعة البترا، الأردن، 2008
11. لزمّد حسان بن مالك ، لزمّد بشتّ غوالي ، أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، لرة الباحث ، جامعة ورقلة، الجزائر ، العدد 15 ، 2015
12. ليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009
13. ليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009، شعيب شنوف، أسماء ازوي، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة
14. محمد كويسي - ابتسام بشويط ، دور جودة المعلوات المحاسبية في قياس الربح المحاسبي في ظل التوجه الحديث للقياس المحاسبي ، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: اليات تطبيق النظام المحاسبي النالي الجزائري و مطابقتة مع معايير المحاسبة الدولية و تأثيره على جودة المعلومة المحاسبية ، جامعي الوادي ، 17-18/2/2013.
15. محمد مايدة فيصل، أثر الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة الى النظام المحاسبي المالي الجديد على مدونة الحسابات في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المركز الجامعي بالوادي، 2010-2011

16. منصور فيحان ميظري ، مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات و المطلوبات المالية ، مذكرة ماجستير ، جامعة الشرق الاوسط ، 2011
17. الياس البدوي، دور تطبيق النظام المالي وفق المعايير الدولية في معالجة أثر التضخم من القوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، بسكرة، 2009-2010
18. يوسف نسيل ، أثر تطبيق القيمة العادلة في قياس عناصر الثبتات عينة من المحاسبين والمهتمين في مجال المحاسبة، مذكرة ماستار غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015

### ثالثا: المجالات

1. رضا ابراهيم صالح، اثر توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المالية والمحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد02، المجد رقم46 يوليو2009
2. حياة محمود على دحروج، القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي، مجلة الاقتصاد و المحاسبة، العدد632، مصر، افريل2010
3. حياة محمود على دحروج، القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي، مجلة الاقتصاد و المحاسبة، العدد632، مصر، افريل2010
4. ليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009
5. حياة محمود على دحروج، القيمة العادلة كنموذج للقياس في الفكر المحاسبي، مجلة الاقتصاد و المحاسبة، العدد632، مصر، افريل2010
6. النظام رقم09/ 08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية العدد ، 25 فبراير 2010

7. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكليفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013 ،
8. محمد عبد الفتاح ، الافصح عن القيمة العادلة لبنود الاصول طويلة الاجل و تأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية و موقف المراجع، مجلة المحاسبي عدد 2 ، جامعة عين الشمس ، 2002 .
9. مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكت الشركات وأثرها في جودة القوائم المالية، مجلة جامعة الإسكندرية، العدد 2 المجلة رقم 46 ، يوليو 2009

#### رابعاً: الملتقيات

1. 2015 مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، مقارنة النظام المحاسبي المالي ( SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFR ياس وتقييم لبنود القوائم المالية)، الملتقى الدولي حول :النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011
2. رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجو المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة، الملتقى الدولي، الأول حول النظام المحاسبي الدالي، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر ، 17-18 جانفي 2010
3. ليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009  
تيقاوي العربي، النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية، الملتقى الدولي

4. عاشور كتوش، النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، آثاره وانعكاسات تطبيقه، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية للمراجعة التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، 11، 2011
5. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013 ،
6. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة إيمان، آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013
7. ليد زكرياء صيام، أثر القيمة العادلة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع (القيمة العادلة والابلاغ المالي)، الجامعة الهاشمية، الأردن، 2009
8. المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، أيام 20/21 أكتوبر 2009
9. حدة فروحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأداة ومناهج القياس المحاسبي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IFRS-IPSAS-IAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات، ورقلة، 2004
10. صبايحي نوال، أثر الافصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية، الملتقى الدولي الثالث حول:ليات تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري، ومطابقته مع معايير المحاسبة الدولية وتأثيره على جودة المعلومة المحاسبية، الوادي
- 11.

خامسا:القوانين :

1. قانون رقم 07/11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007

سادسا : القرارات :

1. القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها

ومدونة الحسابات وقواعد سيرها

II- المراجع باللغة الأجنبية:

12. Thierry Gorroz, Justevaleur-valeurjuste, Académie des Sciences et Technique comptables et financiers, Lexposia, 18 novembre 2010
13. AnisMilad,” Analyzing the fair value market value ok Assets and stake holders Investment decision, (thesis of doctora, Arizona, july2008)
14. Barth, M. E., W. R. Landsman, and M. H. Lang. 2008. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research* 46 (3): 467-498.
15. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. 1995. Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70 (2): 193-225.
16. Lo, K. 2008. Earnings Management and Earnings Quality. *Journal of Accounting and Economics*,

17. Tasios, S., & Bekiaris, M. 2012. Auditor's Perceptions of Financial Reporting Quality: The Case of Greece. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*,
18. Christian laux Christianlauz ,the crisis of fair value accounting : king sense of the recent the university of Chicago, booth school of business 2009 the

III- المواقع الالكترونية :

1. ساهر محمد عقل، ايمن هشام عزريل، استخدام محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة معلومات بيانات الدخل، عن الموقع [aymanuzrail.blogspot.com](http://aymanuzrail.blogspot.com)، تاريخ الاطلاع 26 اكتوبر 2015
2. ساهر محمد عقل، ايمن هشام عزريل، استخدام محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة معلومات بيانات الدخل، عن الموقع [aymanuzrail.blogspot.com](http://aymanuzrail.blogspot.com)، تاريخ الاطلاع 26 اكتوبر 2015
3. ساهر محمد عقل، ايمن هشام عزريل، استخدام محاسبة القيمة العادلة على ملاءمة معلومات بيانات الدخل، عن الموقع [aymanuzrail.blogspot.com](http://aymanuzrail.blogspot.com)، تاريخ الاطلاع 26 اكتوبر

# قائمة الملاحق

## معامل ألفا كرونباخ

### Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	40	100,0
	Exclue <sup>a</sup>	0	,0
	Total	40	100,0

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

### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,656	28

## توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

### الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	25	62,5	62,5	62,5
	انثى	15	37,5	37,5	100,0
Total		40	100,0	100,0	

## توزيع عينة الدراسة حسب العمر

### العمر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	10	25,0	25,0	25,0
	سنة 45 الى 31 من	10	25,0	25,0	50,0
	سنة 45 من أكبر	20	50,0	50,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

## توزيع عينة الدراسة حسب المسمى الوظيفي

		الوظيفي_المسمى			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اطار	25	62,5	62,5	62,5
	تنفيذ عون	9	22,5	22,5	85,0
	محاسب	6	15,0	15,0	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

## توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

		التعليمي_المستوى			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	28	70,0	70,0	70,0
	ماستر	11	27,5	27,5	97,5
	ماجستير	1	2,5	2,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

## توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

		المهنية_الخبرة			
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	6	15,0	15,0	15,0
	سنوات 10 الى 5 من	11	27,5	27,5	42,5
	سنوات 10 من أكثر	23	57,5	57,5	100,0
	Total	40	100,0	100,0	

## تحليل فقرات الاستبيان

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
محاسبة المالي المحاسبي النظام تضمن ودقيق واضح بشكل العادلة القيمة	40	4,1750	,78078
على الجزائرية المحاسبية البيئة تتوفر القيمة العادلة تطبيق من يمكنها كراذر ذات معلومات العادلة القيمة توفر لا عام غرض	40	4,1750	,81296
الحالي بالوضع المحاسبين قناعة والقياس المحاسبي للإفصاح	40	4,1750	,81296
ملاءمة أكثر العادلة القيمة تعد مع المالية المعلومات لاحتياج مستخدميه اختيار من التكلفة والعائد أساس مراعاة العادلة القيمة نموذج	40	4,1750	,81296
القيمة معايير استخدام إساءة من الخوف المحاسبية الأرباح إدارة في العادلة وملاءمة العادلة القيمة محاسبة	40	3,7500	,92681
المالية التقارير في المحاسبية المعلومات تعميق إلى الجزائريون المحاسبون يحتاج العادلة للقيمة فهمهم وتطوير	40	3,8000	,68687
يسمع المؤسسات في العادلة القيمة تطبيق التاريخية بالتكلفة القياس مشاكل بتجاوز البيئة في العادلة القيمة تطبيق يمكن	40	4,2000	,40510
الجزائرية المحاسبية في هاما أدوار المحلية التشريعات تلعب العادلة القيمة استخدام عدم أو استخدام القيمة لاستعمال كفاءات وجود عدم	40	4,2750	,45220
القيمة العادلة التطبيق يعرف العادلة القيمة هو المحاسبي للقياس بديل تناسب العادلة	40	2,0000	,00000
التنبؤات أفضل أساس العادلة القيمة توفر و النقدية والتدفقات الأعمال بالنتائج المالية التحليلات إجراء في تساعد	40	3,5000	,87706
N valide (liste)	40	4,0000	,00000
		4,5750	,50064
		4,450	,5038

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
محاسبة المالي المحاسبي النظام تضمن ودقيق واضح بشكل العادلة القيمة	40	3,9250	,61550
على الجزائرية المحاسبية البيئة تتوفر القيمة العادلة تطبيق من يمكنها كوادرات ذات معلومات العادلة القيمة توفر لا عام غرض	40	3,0750	,26675
الحالي بالوضع المحاسبين قناعة والقياس المحاسبي للإفصاح	40	4,1750	,81296
ملاءمة أكثر العادلة القيمة تعد مع المالية المعلومات لاحتياجات مستخدمى اختيار من التكلفة والعائد أساس مراعاة	40	3,1750	,38481
العدالة القيمة نموذج القيمة معايير استخدام إساءة من الخوف المحاسبية الأرباح إدارة في العدالة	40	4,0250	1,09749
وملاءمة العادلة القيمة محاسبة المالية التقارير في المحاسبية المعلومات تعميق إلى الجزائريون المحاسبون يحتاج	40	4,1000	,90014
العدالة للقيمة فهمهم وتطوير بسمع المؤسسات في العدالة القيمة تطبيق التاريخية بالنكافة القياس مشاكل بتجاوز	40	3,8500	,76962
البيئة في العدالة القيمة تطبيق يمكن الجزائرية المحاسبية	40	4,5500	,50383
في هاما أدوار المحلية التشريعات تلعب العدالة القيمة استخدام عدم أو استخدام	40	2,0000	,00000
القيمة لاستعمال كفاءات وجود عدم العدالة القيمة تطبيق يعرف العدالة	40	3,5500	1,08486
القيمة هو المحاسبي للقياس بديل أتسب العدالة	40	4,4250	,50064
التنبؤات أفضل أساس العدالة القيمة توفر و النقدية والتدفقات الأعمال بالنتائج	40	4,6750	,47434
المالية التحليلات إجراء في تساعد	40	4,0250	,15811
N valide (liste)	40		

### Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
R1	40	55,4250	3,61541
R2	40	53,7250	2,79181
N valide (liste)	40		

### دراسة الارتباط بين متغيرات الدراسة

### Corrélations

		R1	R2
R1	Corrélation de Pearson	1	,677**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	40	40
R2	Corrélation de Pearson	,677**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	40	40

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

### اختبار تحليل التباين الاحادي (Anova)

ONEWAY R1 R2 BY العمر  
/MISSING ANALYSIS.

### ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergroupes	63,425	2	31,712	2,629	,086
	Intragroupes	446,350	37	12,064		
	Total	509,775	39			
R2	Intergroupes	113,675	2	56,837	11,051	,000
	Intragroupes	190,300	37	5,143		
	Total	303,975	39			

ONEWAY R1 R2 BY الوظيفي\_المسمى  
/MISSING ANALYSIS.

**ANOVA**

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	14,513	2	7,256	,542	,586
	Intragruppes	495,262	37	13,385		
	Total	509,775	39			
R2	Intergruppes	36,253	2	18,126	2,505	,095
	Intragruppes	267,722	37	7,236		
	Total	303,975	39			

ONEWAY R1 R2 BY التعليمي\_المستوى  
/MISSING ANALYSIS.

**ANOVA**

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	142,333	2	71,167	7,166	,002
	Intragruppes	367,442	37	9,931		
	Total	509,775	39			
R2	Intergruppes	154,102	2	77,051	19,022	,000
	Intragruppes	149,873	37	4,051		
	Total	303,975	39			

ONEWAY R1 R2 BY المهنية\_الخبرة  
/MISSING ANALYSIS.

**ANOVA**

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
R1	Intergruppes	205,309	2	102,654	12,475	,000

	Intragroupes	304,466	37	8,229		
	Total	509,775	39			
R2	Intergroupes	184,185	2	92,093	28,445	,000
	Intragroupes	119,790	37	3,238		
	Total	303,975	39			



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة محمد الشريف مساعدي - سوق الهراس -  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير



## استمارة (الاستبيان)

تأتي هذا الدراسة المدروسة تحت عنوان " تأثير القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية " ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر في العلوم والتسيير، تخصص محاسبة تدقيق

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع تطبيق " تأثير القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية " لتلك المؤسسات، وكذا التعرف على أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند استخدام نموذج القيمة العادلة.

و قد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب على هذا الاستبيان باعتباركم أصحاب الاختصاص في الموضوع من ضمن المهنيين و الأكاديميين ، و إيماننا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، لذا فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الأسئلة، وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة،

كما أحيطكم علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. كما يتشرف الطالب أن يزودكم  
بنسخة

كما أننا ننوه في حالة ما إذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة علمنا هذا البحث أو نتائجه في حالة اهتمامكم  
الاستبيان فيمكنكم الاتصال على الرقم التالي للإجابة على أي استفسار: 06-71-39-00-56

أو المراسلة على البريد الإلكتروني: hacendib36@gmail.com

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث

تحت إشراف الأستاذة : قواسمية

من إعداد الطالب: ذيب حسان

السنة الجامعية : 2023/2022

## المحور الأول : المعلومات الشخصية

الجنس:

أنثى

ذكر

أكثر من 45 سنة

من 31 إلى 45 سنة

العمر: أقل من 30 سنة

محافظ حسابات

محاسب

عون تنفيذ

المسمى الوظيفي: اطار

دكتوراه

ماجستير

ماستر

ليسانس

المستوى العلمي:

أكثر من 10 سنوات

من 5 إلى 10 سنوات

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات

## المحور الثاني: محاسبة القيمة العادلة

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب بعد قراءة الفقرات بعناية جيدة:

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق					
02	تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على كوادرن يمكنها من تطبيق القيمة العادلة					
03	لا توفر القيمة العادلة معلومات ذات غرض عام					
04	قناعة المحاسبين بالوضع الحالي للإفصاح والقياس المحاسبي					
05	تعد القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاحتياجات مستخدمي المعلومات المالية مع مراعاة أساس التكلفة والعائد من اختيار نموذج القيمة العادلة					
06	الخوف من إساءة استخدام معايير القيمة العادلة في إدارة الأرباح المحاسبية					
07	محاسبة القيمة العادلة وملاءمة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية					
08	يحتاج المحاسبون الجزائريون إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة					
09	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات يسمع بتجاوز مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية					
10	يمكن تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.					
11	تلعب التشريعات المحلية أدوار هامة في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة					
12	عدم وجود كفاءات لاستعمال القيمة العادلة يعرقل تطبيق القيمة العادلة					
13	بديل للقياس المحاسبي هو القيمة العادلة					
14	توفر القيمة العادلة أساس أفضل للتنبؤات بالنتائج الأعمال والتدفقات النقدية و تساعد في إجراء التحليلات المالية					

## المحور الثالث: علاقة محاسبة القيمة العادلة بجودة المعلومات المحاسبية

الرجاء التكرم بوضع علامة (X) أمام الخيار المناسب بعد قراءة الفقرات بعناية جيدة:

الرقم	فقرات الاستبيان	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	توفر المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة معلومات ملائمة عن أداء المؤسسة والمخاطر المستقبلية للمستخدمين					
02	تساعد المعلومات المحاسبية بالقيمة العادلة المستخدمين على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة					
03	تساعد المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها على أساس القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار					
04	المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار					
05	المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تمتاز بأنها ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية					
06	تساعد المعلومات المحاسبية المبينة على أساس القيمة العادلة الدائنين والبنوك على اتخاذ قرارات الائتمان					
07	توفر المعلومات المحاسبية المبينة على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة					
08	تزداد القيمة العادلة للمستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.					
09	إن تطبيق القيمة العادلة يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات السابقة عند تقييم عناصر القوائم المالية.					
10	يجب توفر كافة المعلومات المحاسبية في التقارير المالية حتى ولو كانت معقدة.					
11	يؤدي القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة الى ملائمة المعلومات المحاسبية، وجعلها ذات فائدة وقيمة لمستخدميها والمستفيدين منها					
12	المعلومات المحاسبية المعدة على اساس القيمة العادلة تساعد في ترشيد القرارات الاستثمارية لمستخدميها					
13	المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة تساعد					

					المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.
					معايير القيمة العادلة توفر معلومات مفيدة في ترشيد القرارات الاقتصادية

14

شكرا على تعاونكم

## قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	اسم الأستاذ	التخصص	الامضاء
01	بهلول نور الدين	مالية مؤسسة	
02	سوالم صلاح الدين	محاسبة و تدقيق	
03	حاب الله الشريف	محاسبة و تدقيق	