الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير المرجع: ...../2020

قسم : علوم التسيير

الشعبة : علوم التسيير

التخصص: إدارة مالية

العنوان:

أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية

- دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر-

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (LMD) في علوم التسيير

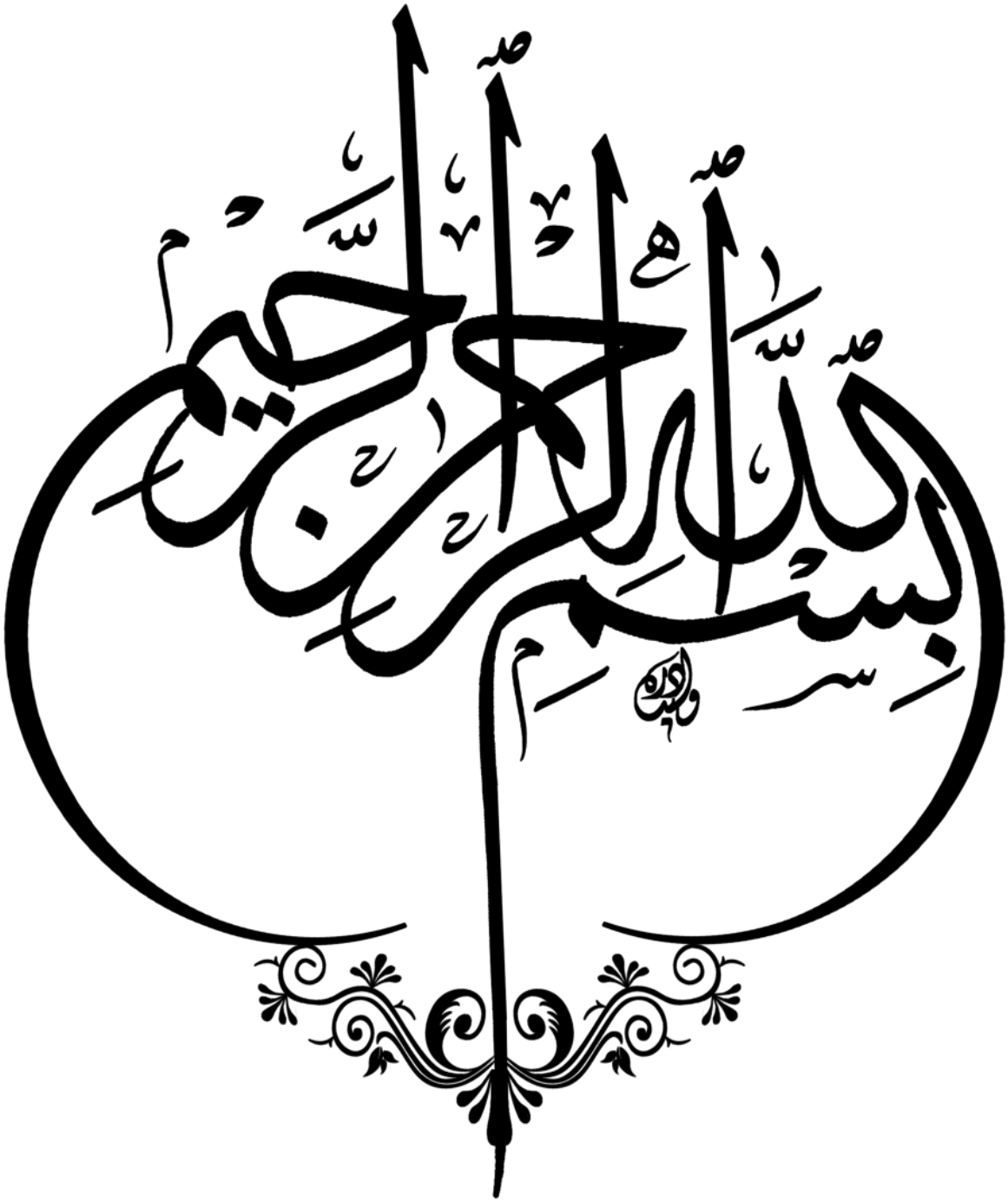
من إعداد الطالب:
- عبد الخالق أودينة

إشراف الأستاذ:
- د.أبوبكر بوسالم

أعضاء لجنة المناقشة :

بوطلاعة محمد	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي ميلة	رئيسا
بوسالم أبوبكر	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي البيض	مشرفا ومقررا
عقون شراف	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي ميلة	عضوا
قرين ربيع	أستاذ محاضر "أ"	المركز الجامعي ميلة	عضوا
بوكثير جبار	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	عضوا
صوفان العيد	أستاذ محاضر "أ"	جامعة جيجل	عضوا

السنة الجامعية : 2021/2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين، والصلاة والسلام على أشرف المرسلين، وعلى آله وأصحابه أجمعين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

يتوجه الباحث بأسمى عبارات الشكر والامتنان والتقدير للأستاذ المشرف **الدكتور أبوبكر بوسالم** على قبوله الإشراف على هذا العمل، وعلى ما قدمه من نصائح وتوجيهات قيمة، وعلى دعمه المتواصل ، والذي كان بمثابة الأستاذ المشرف والأخ والصديق بارك الله فيه ووفقه لما يحبه ويرضاه.

كما يتوجه الباحث بخالص عبارات الشكر والتقدير للسادة أعضاء لجنة المناقشة لموافقتهم على المشاركة في مناقشة هذا العمل.

ويتقدم الباحث بخالص الشكر والتقدير للأساتذة أعضاء لجنة التكوين في الدكتوراه، وكل الأساتذة والإداريين بالمركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف -ميلة- على حسن المعاملة والتسهيلات طيلة فترة التكوين في الدكتوراه.

مع شكر خاص للأستاذ **طارق مقدر** من جامعة الجزائر -3-، والأستاذ **عبد الحكيم بوزايدي** من المدرسة العليا للأساتذة بوزريعة -الجزائر- على دعمها المعنوي المتواصل.

الإهداء

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما.

إلى كل الأهل والأصدقاء والأحبة.

إلى كل أساتذتي الذين علموني.

إلى كل طالب علم .

أهدي هذا العمل

الملخص:

أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية

– دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر–

من إعداد الطالب:

عبد الخالق أودينة

تحت إشراف الأستاذ:

د.أبوبكر بوسالم

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، حيث يمثل الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة المتغير المستقل في هذه الدراسة، وجودة القوائم المالية المتغير التابع والتي تمَّ تقسيمها إلى أربعة أبعاد اعتمادا على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية (الموثوقية، الملاءة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم)، وبغية تحقيق أهداف هذه الدراسة تمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات من أفراد العينة المتكونة من 320 فرد، ثم تحليل نتائجه اعتمادا على مجموعة من الأدوات والاختبارات الإحصائية باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS، وخلصت هذه الدراسة إلى أنه يوجد أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية بحيث يساهم الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة في تعزيز جودة القوائم المالية بنسبة 23.5% حسب آراء عينة الدراسة المتكونة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

وتوصي الدراسة بضرورة التحيين المستمر للنظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية ومناهج التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، مع ضرورة العمل على زيادة نشاط بورصة الجزائر وتحرير أسواق التثبيتات المادية الأخرى، كما توصي الباحثين بضرورة إجراء دراسات تطبيقية في مجال الاعتماد على القيمة العادلة.

الكلمات المفتاحية: القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، إعادة التقييم، القيمة العادلة، التثبيتات، القوائم المالية.

Abstract :

The impact of the disclosure of fixations at fair value on the quality of the financial statements

- A field study of the opinions of a sample of academics And accounting professionals in Algiers-

presented by :

Abd Elkhalek OUDINA

Supervised by:

Dr Aboubakeur BOUSSALEM

This Study sought to know the impact of disclosure of fixations according to fair value on the quality of financial statements from the viewpoint of academics and accounting professionals in Algiers, Where disclosure of fixations according to the fair value represents the independent variable in this study, and The quality of the financial statements is the dependent variable, Which is divided into four dimensions depending on the specific characteristics of the accounting information (Reliability, Solvency, Comparability, understandability), To achieve the above objectives, questionnaire was developed and distributed to a sample consists 320 people, Then, analyze the results based on a set of tools and statistical tests using the SPSS program, This study concluded that there is an impact of the disclosure of fixations at fair value on the quality of the financial statements So that the disclosure of fixations according to the fair value contributes to enhancing the quality of the financial statements by 23.5% According to the opinions of the study sample, which consists of academics and accounting professionals in Algiers.

The study recommends the necessity of continuous updating of the financial accounting system, fiscal legislation and accounting education curricula in line with international accounting standards and international financial reporting standards, With the necessity of working to increase the activity of the Algerian Stock Exchange and Freeing up markets for fixed assets, With the necessity of researchers conducting applied studies in the field of reliance on fair value.

Key words: Accounting Measurement, Accounting Disclosure, Revaluation, Fair Value, Fixations, Financial Statements.

Résumé:

L'impact de la divulgation des immobilisations selon la juste valeur sur la qualité des états financiers

- Une étude sur terrain des opinions d'un échantillon des universitaires Et des professionnels comptables de la wilaya d'Alger-

Présenté par :

OUDINA Abd Elkhalek

Sous la direction de :

Dr BOUSSALEM Aboubakeur

Cette étude visait à connaître l'impact de la divulgation des immobilisations à la juste valeur sur la qualité des états financiers du point de vue des universitaires et des professionnels comptables de la wilaya d'Alger, La divulgation des immobilisations selon la juste valeur représente la variable indépendante dans cette étude, et la qualité des états financiers est la variable dépendante celle ci a été répartit en quatre dimensions en fonction des caractéristiques spécifiques des informations comptables (fiabilité, Solvabilité, comparabilité, compréhensibilité), Afin d'atteindre les objectifs de cette étude, Le chercheur s'est appuyé sur le questionnaire comme outil de collecte des données auprès des individus de l'échantillon composé de 320 personnes, puis a analyser ses résultats sur la base d'un ensemble d'outils statistiques et de tests utilisant le programme SPSS,

Cette étude a conclu à l'existence d'un impact de la divulgation des immobilisations selon la juste valeur sur La qualité des états financiers de sorte que cette divulgation contribue à l'amélioration de la qualité des états financiers de 23,5%, d'après les opinions de l'échantillon d'étude.

L'étude recommande la nécessité d'une mise à jour continue du système de comptabilité financière, de la législation fiscale et des programmes d'enseignement de la comptabilité conformément aux normes comptables internationales (IAS/IFRS), avec la nécessité de travailler pour accroître l'activité de la Bourse d'Alger et libéraliser d'autres marchés des immobilisations, et elle recommande également aux chercheurs de mener des études appliquées sur la juste valeur.

Mots clés: Mesure Comptable, Divulgation Comptable, Réévaluation, La Juste Valeur, Immobilisations, Etats Financiers.

الفهارس

شكر وتقدير	
الإهداء	
الملخص باللغة العربية	
الملخص باللغة الانجليزية	
الملخص باللغة الفرنسية	
فهرس المحتويات	
فهرس الجداول	
فهرس الأشكال	
قائمة الملاحق	
قائمة الاختصارات	
المقدمة العامة.....	أ- ض
الفصل الأول: الإطار النظري للقياس والإفصاح في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي...	**1**
المبحث الأول: لمحة عامة عن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.....	**3**
المطلب الأول: مفهوم ونشأة المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.....	3
المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بوضع وتطوير المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وإجراءاتها.....	6
المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبية والإبلاغ المالي المعتمدة إلى غاية 2018 وآثارها على المؤسسات.....	11
المبحث الثاني: مدخل إلى القياس المحاسبي.....	**16**
المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي	16
المطلب الثاني: متطلبات جودة القياس المحاسبي.....	20
المطلب الثالث: بدائل التقييم والقياس المحاسبي.....	26
المبحث الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه.....	**32**
المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي.....	32
المطلب الثاني: أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي.....	38
المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي.....	43
المبحث الرابع: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري.....	**46**
المطلب الأول: التعريف بالقوائم المالية وأهم الأطراف المستخدمة لها.....	46
المطلب الثاني: التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية ".....	51
المطلب الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	53
المبحث الخامس: التعريف بجودة القوائم المالية والعوامل المعززة لها	**60**
المطلب الأول: التعريف بجودة القوائم المالية.....	60
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة.....	63
المطلب الثالث: معايير جودة القوائم المالية وبعض العوامل المعززة لها.....	67
الفصل الثاني: توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات	**73**

المبحث الأول: القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.....	**75**
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة	75
المطلب الثاني: متطلبات الاعتماد على القيمة العادلة	80
المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم والإفصاح المحاسبي.....	80
المبحث الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS13.....	**87**
المطلب الأول: التعريف بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13.....	87
المطلب الثاني: إجراءات قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13.....	92
المطلب الثالث: الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13.....	100
المبحث الثالث: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات المعنوية.....	**104**
المطلب الأول: ماهية التثبيتات المعنوية	104
المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38.....	111
المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات المعنوية والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38	116
المبحث الرابع: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للتقييم والإفصاح عن التثبيتات المادية.	**120**
المطلب الأول: ماهية التثبيتات المادية.....	120
المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المادية وفق المعايير المحاسبية الدولية	123
المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات المادية والإفصاح عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية.....	126
المبحث الخامس: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات المالية.....	**135**
المطلب الأول: ماهية التثبيتات المالية.....	135
المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المالية وإعادة تصنيفها وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS 9.....	137
المطلب الثالث: الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7.....	140
الفصل الثالث: القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	**143**
المبحث الأول: التعريف بالبيئة المحاسبية الجزائرية.....	**145**
المطلب الأول: البيئة الاقتصادية.....	145
المطلب الثاني: البيئة القانونية.....	149
المطلب الثالث: البيئة الأكاديمية والمهنية.....	153
المبحث الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر.....	**156**
المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة.....	156
المطلب الثاني: التنظيمات المهنية.....	159
المطلب الثالث: المهن المحاسبية في القانون الجزائري.....	163
المبحث الثالث: لمحة عن النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	**171**
المطلب الأول: التعريف بالنظام المحاسبي المالي الجزائري.....	171
المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي وأثره على البيئة المحاسبية الجزائرية.....	175
المطلب الثالث: القواعد العامة للتقييم المحاسبي في النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	178

المبحث الرابع: التقييم والإفصاح عن التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	**180**
المطلب الأول: تقييم التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	180
المطلب الثاني: إعادة التقييم والإفصاح عن التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	186
المطلب الثالث: التقييم والإفصاح عن التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.....	192
المبحث الخامس: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاعتماد القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.....	**198**
المطلب الأول: تحديات اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	199
المطلب الثاني: الحلول المقترحة لتجاوز معيقات اعتماد القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.....	203
المطلب الثالث: أثر الاعتماد القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على البيئة المحاسبية الجزائرية.....	206
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.....	**210**
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....	**212**
المطلب الأول: المنهج المتبع وأنموذج الدراسة.....	212
المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....	213
المطلب الثالث: أدوات المعالجة الإحصائية.....	219
المبحث الثاني: بناء أداة الدراسة الميدانية واختبار الصدق الظاهري.....	**222**
المطلب الأول: بناء أداة الدراسة.....	222
المطلب الثاني: صياغة محاور الإستبيان.....	224
المطلب الثالث: الصدق الظاهري لأداة الدراسة.....	227
المبحث الثالث: اختبار الصدق البنائي وثبات أداة الدراسة واعتدالية التوزيع.....	**228**
المطلب الأول: الصدق البنائي لأداة الدراسة.....	228
المطلب الثاني: ثبات أداة الدراسة.....	234
المطلب الثالث: اختبار اعتدالية التوزيع.....	235
المبحث الرابع: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة.....	**236**
المطلب الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الأول.....	236
المطلب الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحورين الثاني والثالث.....	241
المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحورين الرابع والخامس.....	249
المبحث الخامس: اختبار صحة الفرضيات واستنتاجات وتوصيات الدراسة الميدانية.....	**256**
المطلب الأول: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى.....	256
المطلب الثاني: اختبار الفروق بين آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى للمتغيرات الشخصية.....	261
المطلب الثالث: استنتاجات وتوصيات الدراسة.....	276
الخاتمة العامة.....	**284**
قائمة المراجع.....	**288**
الملاحق.....	**307**

فهرس الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى غاية سنة 2018	11
02	معايير التقرير المالي الدولية المعتمدة إلى غاية سنة 2018	13
03	مزايا وسلبيات طريقة التكلفة الجارية	31
04	المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي تسمح بالاعتماد على القيمة العادلة	76
05	مراحل ظهور المعيار الدولي للقرير المالي IFRS 13	89
06	الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بالقيمة العادلة	101
07	الخصائص الأساسية للتفرقة بين أنواع التثبيات	106
08	تطور معدل التضخم في الجزائر للفترة 2013-2018 وآفاقه في 2020	146
09	نموذج الإفصاح عن تطور التثبيتات المعنوية والمادية	190
10	نموذج الإفصاح عن اهتلاك التثبيتات المعنوية والمادية	191
11	نموذج الإفصاح عن خسائر القيمة في التثبيتات المعنوية والمادية	191
12	نموذج الإفصاح عن تطور التثبيتات المالية	197
13	نموذج الإفصاح عن اهتلاكات التثبيتات المالية	198
14	نموذج الإفصاح عن خسائر القيمة في التثبيتات المالية	198
15	الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الموزعة	215
16	الخصائص الشخصية لأفراد العينة	216
17	ترميز إجابات أفراد العينة	223
18	ترميز محاور الاستبيان	226
19	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الأول	228
20	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الثاني	230
21	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الثالث	231
22	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الرابع	232
23	معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الخامس	233
24	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان	234
25	اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات	235
26	نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الأول	236

27	نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الثاني	242
28	نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الثالث	246
29	نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الرابع	250
30	نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الخامس	253
31	نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.	257
32	نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.	258
33	نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.	258
34	نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.	259
35	نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.	260
36	نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير العمر	261
37	نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير العمر	262
38	نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية	265
39	نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية	266
40	نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي	268
41	نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي	270
42	نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير التخصص	271
43	نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير التخصص	272
44	نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير الوظيفة	275

فهرس الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	مراحل وضع المعايير المحاسبية الدولية	10
02	مصادر تحيز القياس المحاسبي	23
03	الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	66
04	معايير جودة المعلومة المالية	67
05	التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13	96
06	آلية الإنتقال من مستوى إلى آخر حسب هيكلة القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS 13	100
07	العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة الشركات	207
08	أنموذج الدراسة	213

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان
01	الشكل القانوني للقوائم المالية الواجب عرضها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري
02	مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي الجزائري
03	الإستبانة الموجهة للتحكيم
04	الإستبانة الموزعة على عينة الدراسة
05	الإحصائيات المتعلقة بالمتغيرات الشخصية
06	نتائج اختبار الصدق البنائي للاستبيان (معامل ارتباط سبيرمان)
07	نتائج اختبار ثبات الاستبيان (معامل ألفا– كرونباخ)
08	نتائج اختبار اعتدالية التوزيع
09	نتائج اختبار khi–deux
10	الانحدار الخطي البسيط
11	نتائج اختبار " Kruskal-Wallis test"
12	نتائج اختبار "Mann-Whintey"
13	الجداول الإحصائية

قائمة الاختصارات

الاختصار	العبارة باللغة الأصلية	العبارة باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
CMTC	Certificat de Maitrise des Techniques Comptables	شهادة إتقان تقنيات المحاسبة
FABS	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
FAS	Financial Accounting Standards	المعيار المحاسبي الأمريكي
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسة التدقيق الدولي
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
IFAC	International Federation of Accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee	لجنة تفسير معايير التقارير المالية
IFRS	International financial reporting standards	معايير التقرير المالي الدولية
IFRSF	International financial reporting standards Foundation	مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IOB	Les Intermédiaires en Opérations de Bourse	الوسطاء في عمليات البورصة
IOSCO	International Organization of Securities Commissions	المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية
IVSC	International Valuation Standards Council	لجنة معايير التقييم الدولية
OPCVM	Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières	هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام الفرنسي
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SAC	Standards Advisory Council	المجلس الاستشاري للمعايير
SCF	le Système comptable financier	النظام المحاسبي المالي
SGBV	Société de Gestion de la Bourse des Valeurs	شركة تسيير بورصة القيم
SIC	Standing Interpretations Committee	اللجنة الدائمة لتفسير المعايير
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية
TCC	Les teneurs de comptes-conservateurs de titres	ماسكو الحسابات حافظو السندات
UGT	Unité Génératrice de trésorerie	الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة

المقدمة العامة

1. المقدمة:

عرف الإقتصاد العالمي في القرن الواحد والعشرين تطورات عديدة ومتسارعة نجد من أبرزها تطور المبادلات التجارية الدولية، والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات، إضافة إلى نشأة الأسواق المالية وتطور نشاطها وزيادة أهميتها ودورها في النمو الإقتصادي، باعتبارها من أكثر القطاعات استقطابا للأموال من جهة، وأحد سبل تلبية الإحتياج التمويلي للمؤسسات من جهة أخرى، مما يساهم في تحسين الوضعية المالية للمؤسسات وتحقيق أهدافها.

وبما أن المستثمر في السوق المالي يسعى إلى تحقيق أكبر عائد ممكن في ظل أدنى مستوى من المخاطرة، فإنه قبل اتخاذ قرار الإستثمار بشراء أسهم مؤسسة ما لا بد من التعرف على نشاطها وعلاقتها مع العالم الخارجي، والتأكد من وضعيتها المالية، واستراتيجياتها المستقبلية، لتحقيق هدفه الرئيسي وهو تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، والحفاظ على أمواله المستثمرة التي ترتبط سلامتها بنجاح المؤسسة أو فشلها، ويتم ذلك من خلال دراسة القوائم المالية للمؤسسة وتحليلها باعتبارها المرآة العاكسة لصورة المؤسسة، حيث تفصح فيها عن مركزها المالي وكل ممتلكاتها وحقوقها والتزاماتها وحجم نشاطها وغيرها من المعلومات التي تساعد المستثمر على اتخاذ القرار الرشيد، لذا فإنه يجب توحيد هذه القوائم المالية حتى تسهل عملية المفاضلة بين المؤسسات للاستثمار فيها من جهة، وحتى تكون قابلة للفهم من مستخدميها على اختلاف أنواعهم وجنسياتهم من جهة أخرى.

إنَّ كل ما سبق ذكره كان سببا في قيام الدول بتبني المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، وكان ذلك من خلال إصدار معايير محلية خاصة بكل دولة ومتوافقة مع تلك المعايير الدولية، أو بسن كل دولة لمجموعة من القواعد في شكل نظام يتوافق مع تلك المعايير الدولية، و قد قامت الجزائر كغيرها من الدول بتبني المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ولكن لم يتم إصدار معايير محاسبية جزائرية مثل ما كان عليه الحال في السعودية ومصر ومجموعة من الدول الأخرى، بل تمَّ الاكتفاء بإصدار نظام محاسبي مالي (SCF) والذي ألزم المشرع الجزائري المؤسسات الناشطة في الجزائر بتطبيقه بداية من سنة 2010، وقد تضمن هذا النظام العديد من القواعد المحاسبية الإختيارية التي يترك القانون الحرية للمؤسسات في العمل بها من بينها التقييم عند الإدراج الأولي في الحسابات وإعادة التقييم، حيث تعتمد المؤسسات الجزائرية على مبدأ التكلفة التاريخية في التقييم عند الإدراج الأولي في الحسابات والتي عرفت انتقادات كثيرة باعتبار أنها لا تأخذ بعين الإعتبار الظروف الإقتصادية السائدة كالتضخم وتغيرات الأسعار السوقية للأصول، وتهمل هذه المؤسسات عملية إعادة التقييم لعدة أسباب، وبالتالي فإن القوائم المالية لا تعكس القيم الحقيقية لما تملكه المؤسسة وقد تكون مظللة لمستخدميها، لذا يجب السعي إلى تطبيق أسلوب قياس وإفصاح يعطي نتائج أكثر دقة وأقرب إلى الواقع الفعلي، وأكثر مصداقية، والذي

بتطبيقه يمكن إجراء مقارنات هادفة بين المعلومات المحاسبية مهما كان مصدرها لضمان حقوق المستثمرين وترشيد قراراتهم.

يعتبر مدخل القيمة العادلة أحد أهم البدائل التي يمكن أن تساعد على تجاوز نقائص التكلفة التاريخية، ومنح المشرع الجزائري الحرية للمؤسسات في الاعتماد عليها من عدمه، وقد توجهت العديد من المعايير المحاسبية الدولية والتعديلات التي عرفتها هذه المعايير إلى استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس وإعادة التقييم والإفصاح المحاسبي عن عناصر الميزانية، من بينها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 32 "الأدوات المالية العرض"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، إضافة إلى معيار الإبلاغ المالي رقم 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"، ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 "الأدوات المالية"، والمعيار رقم 13 الخاص بقياس القيمة العادلة، والعديد من المعايير الأخرى.

2. إشكالية الدراسة:

تهدف المعايير الدولية للإبلاغ المالي بدرجة أولى إلى توحيد التقرير المالي على المستوى الدولي، وجعل التقارير المالية تحقق الهدف الذي أنشأت من أجله، وجاء النظام المحاسبي المالي الجزائري لخلق التوافق بين الممارسات والسياسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية مع هذه المعايير باتفاق مختلف الفاعلين فيها سواءً كانوا أكاديميين أو مهنيين أو هيئات حكومية، ونجد من أهم هذه المعايير معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 "قياس القيمة العادلة"، الذي جاء ليوضح لنا مداخل قياس القيمة العادلة للاعتماد عليها في تقييم عناصر قائمة المركز المالي، ونظرا لأهمية التثبيتات ووزنها النسبي الكبير في ميزانيات المؤسسات خاصة الإنتاجية منها، فإنه لا بد وأن يتم الإفصاح عنها بالقيمة الحقيقية في نهاية كل سنة، حتى تكون القوائم المالية تعكس الصورة الحقيقية الصادقة للمؤسسة وتحقق الهدف الذي أنشأت من أجله، وحفاظا على قيمة المؤسسة وقيم أسهمها في السوق المالي، وباعتبار القيمة العادلة أحد مداخل القياس التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، فيمكن أن تكون البديل المناسب لإعادة تقييم التثبيتات والإفصاح عنها وتقديم تقارير مالية تتسم بالشفافية والمصداقية وتعكس القيمة الحقيقية للمؤسسة، وعليه سنعالج الإشكالية التالية:

هل هناك أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

وتندرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة التالية:

- هل هناك أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل هناك أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل هناك أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل هناك أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية؟

3. فرضيات الدراسة:

استجابة لمتطلبات الدراسة وقواعد البحث العلمي قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

وتندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية مجموعة من الفرضيات الفرعية تمت صياغتها على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الثانية:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H_0: ليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

4.أهمية الدراسة

تكتسي هذه الدراسة أهمية بالغة في ظل توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات، تتمثل هذه الأهمية في:

- **الأهمية العلمية:** تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة من الناحية العلمية في ظل نقص المراجع والدراسات حول الاعتماد على القيمة العادلة في تقييم التثبيتات، كما أنها يمكن أن تساعد في توعية القائمين على التعليم المحاسبي بضرورة تحيين مناهج التعليم المحاسبي بما يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، مع التركيز على السياسات المحاسبية التي أصبحت ضرورية في ظل واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، وتوفير الشروط اللازمة للاعتماد على هذه السياسات.

- **الأهمية العملية:** تذكير الممارسين لمهنة المحاسبة ومختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بوجود بديل مناسب للقياس والتقييم المحاسبي، يمكن أن يسمح بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، مع ضرورة تهيئة المناخ الاقتصادي الملائم وتوفير الشروط اللازمة للاعتماد على هذا المدخل والمتمثل في القيمة العادلة.

5. أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

– تحديد أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر

– التعرف على مدى إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

– تحديد أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

– تحديد أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

– تبيين أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

– تحديد أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

– معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

6. أسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب منها ما له علاقة برغبات الباحث وميوله، ومنها ما هو متعلق بأهمية الموضوع، وتتمثل أهم هذه الأسباب فيما يلي:

– رغبة الباحث في البقاء على اطلاع مستمر ودراية بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، في ظل ضرورة توافق الممارسات المحاسبية في الجزائر معها.

– أهمية معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة".

– الرغبة في جس نبض الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في الجزائر حول موضوع الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات، في ظل عدم استقرار أسعار العقارات ووسائل النقل ومختلف التثبيتات الأخرى والارتفاع المستمر لها في الجزائر.

– الرغبة في توفير مرجع جديد فيما يتعلق بموضوع القيمة العادلة في ظل قلة المراجع في هذا الموضوع.

7. حدود الدراسة:

كانت حدود هذه الدراسة كما يلي:

1.7. الحدود المكانية: جرت هذه في حدود ولاية الجزائر، حيث شملت مكاتب المحاسبة والخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات التي يوجد مقرها الاجتماعي في الحدود الجغرافية لولاية الجزائر، إضافة إلى جامعة الجزائر.

2.7. الحدود الزمانية: تمت إجراءات الدراسة الميدانية في بداية سنة 2020، ويرتبط مضمون ونتائج هذه الدراسة بهذه الحدود الزمانية.

3.7. الحدود البشرية: شملت هذه الدراسة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر فقط، وهم المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، إضافة إلى الأساتذة الدائمين والمؤقتين.

4.7. الحدود الموضوعية: وشملت هذه الدراسة المجالات المرتبطة بموضوع الدراسة وهي القيمة العادلة، القياس والإفصاح المحاسبي، جودة القوائم المالية، المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، البيئة المحاسبية الجزائرية.

8. صعوبات الدراسة:

واجه الباحث العديد من الصعوبات والمعيقات أثناء إجراء هذه الدراسة، نذكر منها:

- قلة الكتب التي تناولت هذا الموضوع، مع عدم وجود دراسات التطبيقية.
- رفض الإجابة على الاستبيان من طرف العديد من ممارسي مهنة المحاسبة.
- التأخر في الإجابة على الاستمارات من طرف العديد من المهنيين المحاسبين.

9. التعريفات الإجرائية:

يتكون موضوع هذه الدراسة من متغير تابع له أربعة أبعاد ومتغير مستقل، وفيما يلي مفهوم أهم المتغيرات والكلمات المفتاحية لهذه الدراسة:

- **القيمة العادلة:** هي السعر الذي سيتم استلامه من أجل بيع أصل أو دفع لتحويل التزام في معاملة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم مع توفر شروط المنافسة العادية[1].

- **التثبيتات:** هي عبارة عن أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان، أو تلك الأصول التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية[2]، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع تثبيتات مادية، و تثبيتات معنوية، و تثبيتات مالية.

- **الإفصاح المحاسبي:** هو عرض القوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها، حيث تكون أكثر ملاءمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا لاتخاذ القرار الإستثماري[3]"

- **القوائم المالية:** هي الوسائل التي بموجبها تُنقل إلى الإدارة والأطراف المعنية صورة مختصرة عن الأرباح والمركز المالي للوحدة الإقتصادية، وعادة ما تتمثل في قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة)، قائمة الأرباح المحتجزة (جدول تغيرات الأموال الخاصة)[4]، والإيضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق).

- **جودة القوائم المالية:** تتمثل في مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتظليل وأن تعدَّ في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها.

- **ملاءة القوائم المالية:** يقصد بها أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من

---

[1] MOHAMED ZAHER BOUAZIZ: **IMPLICATIONS DEE LA COMPTABILISATION DES INTRUMENTS FINANCIERS A LA JUSTE VALEUR L'ALLOCATION OPTIMALE DES RESSOURCE,** THESE DU DOCTORA , UNIVERSITE DE QUEBEC A MONTREAL, CANADA .2013 ،P 2.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 81.

[3] عبد القادر بكيحل ومحمد أمين بربري، **دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح بالمؤسسة الإقتصادية، –دراسة حالة مجمع صيدال–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية والدراسات الإقتصادية، جامعة البليدة، العدد 37، أفريل 2019، ص162.

[4] محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة، 2014، ص 67.

مصادر أخرى، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو تأكيدية (إمكانية التغذية الراجعة) أو كلاهما[1].

– **موثوقية القوائم المالية:** تشير الموثوقية إلى أن المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثيل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات[2].

– **قابلية القوائم المالية للمقارنة:** ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات سابقة أخرى لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى ولنفس الفترة، حيث يستفيد مستخدمي المعلومات المالية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين الشركات المختلف، ولكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب أن يتم استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراءات تقييم تلك المعلومات، إضافة إلى الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى[3].

– **قابلية القوائم المالية للفهم:** يجب أن تتوفر مجموعة من الصفات والخصائص في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية حتى تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، والذي يفترض أن لديهم مستوى معقولا من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ويجب في كل الأحوال عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، ويجب ترتيب وتنظيم هذه المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بيسر وسهولة[4].

---

[1] بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية –دراسة ميدانية–**، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014–2015، ص 96.

[2] محمد منصور التتر، **دور نظم المعلومات المحوسبة على جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2015، ص 36.

[3] حنان قلوع، **حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية –حالة الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014–2015، ص 76.

[4] الحاج نوي، **أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2015–2016،، ص 152.

10. الدراسات السابقة:

قام الباحث قبل ضبط موضوع هذه الأطروحة بعملية مسح مكتبي للاطلاع على الدراسات السابقة التي تطرقت إلى متغيرات الدراسة، ومن أهم هذه الدراسات نجد:

- **دراسة "أسامة محمد يوسف هرش" (2017)**[1]: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح من الناحية الإيجابية، وطبقت على مجمع متكون من 13 بنك تجاري مدرج في سوق عمان لأوراق المالية، واستخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنَّ ازدياد الاعتماد على القيمة العادلة يؤثر إيجابا في جودة الأرباح من الناحية الإيجابية للبنوك التجارية المدرجة في سوق عمان المالي، كما أظهرت نتائج هذه الدراسة أنَّ ازدياد الأهمية النسبية لبنود القيمة العادلة الناشئة من بنود (الدخل الشامل الآخر) للبنك يزيد من جودة الأرباح من الناحية الإيجابية الظاهرة في القوائم المالية للبنك، وأوصى الباحث بتوجيه المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية إلى الاهتمام بجودة الأرباح المحاسبية المعلنة من قبل البنوك التجارية، خاصة وأن الاعتماد القيمة العادلة لن يؤثر سلبا على جودة الأرباح.

- **دراسة "رفيق يوسفي" و"عبد العزيز قتال" (2017)**[2]: هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية إعادة تقييم الأصول الثابتة في ظل بدائل القياس الممكنة وفق معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، كما طرحت إشكالية التقييم وفق القيمة العادلة ومعيقاتها في الجزائر وأثر عملية إعادة التقييم على القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية، وتوصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ضرورة إعادة تقييم الأصول الثابتة بقيمتها العادلة بعد إدراجها في الحسابات بتكلفتها التاريخية، حتى تعكس القوائم المالية صورة صادقة عن نتائجها ووضعيتها المالية رغم صعوبة العملية.

- **دراسة "DJIHAD GHRISSI" و"YOUSSEF BOUMEDIEN" (2017)**[3]:هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وكيف يمكن للنظام المالي الجزائري النظر في إمكانية الاعتماد عليها كبديل للتكلفة التاريخية في ظل عيوبها الكثيرة، حيث ناقش الباحثان في هذه الدراسة أهمية القياس المحاسبي وجهود المنظمات المهنية الدولية ومجلس المعايير المحاسبية

---

[1] أسامة محمد يوسف هرش، **أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح –دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان المالي**–، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.

[2] رفيق يوسفي وعبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، جامعة تبسة، العدد الثالث، الجزائر، 2017.

[3] DJIHAD GHRISSI et YOUSSEF BOUMEDIEN, **Applying Of Fair Value In Algerian Banks According To Financial Accounting System**, JOURNAL OF FINANCIAL AND ACCOUNTI NG STUDIES, Hamma Lakhdar Eloued University, Issue 8, AlgeriA, 2017.

الدولية(IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) لضرورة اقتراح أساس للقياس المحاسبي لتجاوز الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة فيما يتعلق بالقياس، ووافق المجلسان على اعتبار القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي على الرغم من الانتقادات الموجهة لها، وفي الأخير ناقش الباحثان القيمة العادلة في النظام المحاسب المالي الجزائري وما يتصل به من تشريعات، وكذلك أهمية تطبيق القيمة العادلة من قبل البنوك الجزائرية لأنها تعتبر حسب الباحثان أساس الاقتصاد الجزائري وجزء من القطاع المصرفي الدولي، وخلص الباحثان إلى ضرورة العمل على التماشي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي من خلال التحيين المستمر لهذا النظام خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة، وهذا حتى لا ينعزل الاقتصاد الجزائري عن الاقتصاد العالمي حسب الباحثان.

– **دراسة "آدم حديدي" (2015)**[1]: وهدفت إلى بيان أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على الإبلاغ المالي في القوائم المالية للبنوك، اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة، ومدى التزام البنوك التجارية الجزائرية بتطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة، وتمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات في هذه الدراسة، وتوصلت إلى أنه هناك تأييد كبير من المختصين وموظفي البنوك التجارية الذين شملتهم الدراسة للتحول إلى طريقة قياس بديلة للتكلفة التاريخية في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، كما أنهم أجمعوا على مساهمة القيمة العادلة في جعل المعلومات المالية أكثر ملاءمة لمتخذي القرار في البنوك التجارية الجزائرية وزيادة درجة التأكد فيما يخص اتخاذ القرارات القدرة التنبؤية للمعلومات، وأوصت هذه الدراسة بضرورة توفير كوادر مؤهلة للتعامل مع القيم العادلة، وضرورة التزام البنوك التجارية بقواعد الإفصاح التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة ومحاسبة القيمة العادلة بصفة خاصة.

– **دراسة "محمد حسان بن مالك" و"محمد بشير غوالي" (2015)**[2]: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتطبيق على عينة من الشركات الناشطة في الجنوب الشرقي، حيث بدأ الباحثان بتحليل الجوانب النظرية المرتبطة بمحاسبة القيمة العادلة ولمعالجات المحاسبية الخاصة بها وتحليل العلاقة بين القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، ثم في الأخير دراسة تأثير القياس المستند إلى

[1] آدم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر–3–، الجزائر، 2014–2015.

[2] محمد حسان بن مالك ومحمد بشير غوالي، أثر **القياس المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي**، مجلة الباحث، العدد 15، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015.

القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، وتمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات في هذه الدراسة، وأظهرت نتائج هذه الدراسة وجود تأثير إيجابي لاستعمال القيمة العادلة في الرفع من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

- **دراسة "يوسف أحمد العوض" (2015)**[1]: هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مفهوم القيمة العادلة ومعرفة أثر تطبيق القياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة، والتعرف على مشاكل اعتماد القيمة العادلة في المنشآت السودانية، وتقديم إطار نظري للإجراءات التي يمكن أن تنفذ عند محاسبة القيمة العادلة، واختبر هذه الدراسة صحة أربع فرضية يتمحور مضمونها حول وجود اثر ذو دلالة إحصائية للقياس والإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية، وتمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات في هذه الدراسة، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ أفراد العينة موافقين على أنَّ القياس والإفصاح وفق القيمة العادلة يساعد على ملاءمة المعلومات وعلى عدالة القوائم المالية، وأوصت بضرورة الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة عن القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي لما لها من قدرة على تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المالية، مع ضرورة برمجة المؤسسات نظمها المحاسبية على القيمة العادلة.

- **دراسة "فداء أحمد عبيد" (2015)**[2]: هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية استخدام القيمة العادلة في تقييم الشركات المندمجة وكيفية احتساب شهرة المحل، وتمَّ استخدام بيانات شركة زين للاتصالات للفترة (2007-2010) كعينة للبحث، إذ تمَّ اندماج أكثر من شركة للاتصالات في الوطن العربي بشركة زين ومنها شركة عراقنا للاتصالات، وعلى ضوء التحليل توصل الباحث إلى مجموعة من الاستنتاجات كان أهمها أن القيمة العادلة تشتق من أحدث معاملات تمت على أساس تجاري بحت أو من خلال تحليل التدفقات النقدية المخصومة أو أي وسائل تقييم فنية أخرى يستخدمها المشاركون في السوق بصورة عامة أو يتم تحديد قيمتها العادلة بالرجوع إلى القيمة السوقية.

- **دراسة "خضير مجيد علاوي" (2014)**[3]: هدفت إلى طريقة ملائمة لقياس القيمة العادلة في البيئة العراقية وذلك من خلال تطبيق طريقة لقياس القيمة العادلة على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية – مساهمة مختلطة–، حيث تعد هذه الشركة من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الصناعي والمدرجة في

---

[1] يوسف أحمد العوض، **القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية (دراسة حالة: سوق الخرطوم للأوراق المالية 2015)**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

[2] فداء عدنان عبيد، **استعمال القيمة العادلة لتقييم الشركات المندمجة واحتساب شهرة المحل**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة: 38، العدد: 105، العراق، 2015.

[3] خضير مجيد علاوي، **القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة –بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الانشائية–مساهمة مختلطة**، مجلة جامعة بابل – العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 6، العراق، 2014.

سوق العراق للأوراق المالية تحقق الربح وتقوم بتوزيع الأرباح على المساهمين، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى أنَّ القيمة العادلة واحدة من المقاييس الأكثر ملاءمة في اتخاذ القرارات وأن مبدأ التكلفة التاريخية هو المقياس الأكثر موثوقية إلاَّ أنَّه غير ملائم لاتخاذ القرارات بسبب أنَّ المعلومات التي يوفرها المبدأ تمثل أحداث من الماضي لذلك تكون المعلومات تاريخية عن تلك الأحداث.

– **دراسة "ELALIA TAHRI" (2014)**[1]: تمثلت هذه الدراسة في إجراء مقابلة مع مديري المحاسبة والمالية في الشركات العمومية الجزائرية الكبيرة الحجم ، وهي عبارة عن دراسة استكشافية وصفية الهدف منها هو عرض وجهة نظرهم على اعتماد القيمة العادلة (محاسبة القيمة العادلة) والعقبات التي تواجههم في تطبيقها، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن أفراد العينة يرون بأنَّ القيمة العادلة طرقة قياس مثيرة للاهتمام، ولكن مع ذلك لا تزال مشروطة بالحاجة إلى قواعد التقييم أكثر تحديدًا وتفصيلاً، وهناك العديد من العوائق التي تتعلق بشكل رئيسي بموضوعية تقديرات القيمة العادلة وعدم الموثوقية وغياب الأسواق النشطة، وهي تعتبر عقبات أمام تطبيق القيمة العادلة.

– **دراسة "تامر بسام جابر الآغا" (2013)**[2]: هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في البنوك المحلية العاملة في فلسطين، وتمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة، وشملت عينة الدراسة إطارات البنوك المحلية العاملة في فلسطين، وتوصلت هذه الدراسة إلى أنَّ القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة له أثر إيجابي على الخصائص النوعي للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في الملاءة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وهذا في حالة توافر الأسواق المالية الكفؤة والنشطة، والمقومات الثقافية في المجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع المجتمع المالي في فلسطين، كما خلصت هذه الدراسة إلى أنَّ معلومات القيمة العادلة تعتبر مقياسا مفضلا لدى مستخدمي التقارير المالية لأنها تعكس حقيقة المركز المالي للمنشأة وتوفر معلومات ذات جودة عالية لأداء البنوك في السوق المالي، وعن تطورات الأداء المصرفي بشكل يعكس حقيقة الأوضاع السائدة، وفي الأخير أوصى الباحث بضرورة توجه السوق المالي الفلسطيني نحو رفع متوسط كفاءة ونشاط السوق بحيث تصبح القيمة السوقية تعكس القيمة العادلة، وضرورة إجراء المزيد من البحوث والدراسات التطبيقية والتحليلية في مجال محاسبة القيمة العادلة، مع ضرورة توفير قواعد استرشادية توضح آلية قياس وتطبيق القيمة العادلة.

---

[1] ELALIA TAHRI, **ENJEUX D'UTILITE DE LA JUSTE VALEUR : APPLICATION AUX ENTREPRESES PUBLIQUES ALGERIENNES, REVUE NOUVELLE ECONOMIE**, Université de Khemis Miliana, N°11–VOL 02, **ALGERIE,** 2014.

[2] تامر بسام جابر الآغا، **أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين**–، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2013.

- **التعقيب على الدراسات السابقة:**

تناولت الدراسات السابقة موضوع القيمة العادلة وجودة القوائم المالية من عدة جوانب إلاَّ أنَّ المطلع عليها يلاحظ عدم وجود أي دراسة تطبيقية في البيئة المحاسبية الجزائرية نظرا لواقعها الغير متوافق مع متطلبات الاعتماد على القيمة العادلة والتي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 13، كما أن الدراسات لم تتطرق إلى الاعتماد على قيمة العادلة في تقييم التثبيتات المعنوية والمادية بشكل خاص وإنما تطرقت إلى الاعتماد على القيمة العادلة بصفة عامة، أو الاعتماد على القيمة العادلة في تقييم الأدوات المالية، ضف إلى ذلك أن أغلب الدراسات الميدانية التي أجريت لم تشمل فئة الأكاديميين، هذه الفئة التي لها أهمية كبيرة في تطوير الممارسات المحاسبية باعتبارها تضم الباحثين والقائمين على التعليم المحاسبي.

- **بيان الاستفادة من الدراسات السابقة:**

تعتبر الدراسات السابقة القاعدة الأساسية التي انطلق منها الباحث في بناء الإشكالية وضبط موضوع الدراسة، وقد استفاد الباحث من الدراسات السابقة في العديد من الجوانب أهمها:

- التحديد الدقيق للإشكالية وضبط الموضوع.

- تحديد أبعاد المتغير التابع وبناء أنموذج الدراسة.

- اختيار أداة الدراسة.

- كيفية تحديد حجم عينة الدراسة.

- بناء خطة الدراسة خاصة فيما يتعلق بالإطار النظري والعناصر الواجب التطرق إليها.

- الاستدلال بها في عرض ومناقشة نتاج الدراسة.

- **اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:**

تختلف هذه الدراسة مقارنة بالدراسات السابقة في العديد من الجوانب أهمها:

- ركزت هذه الدراسة على القيمة العادلة للتثبيتات بأنواعها الثلاثة: مادية، معنوية، مالية، بينما تناولت الدراسات السابقة القيمة العادلة بصفة عامة أو القيمة العادلة للأدوات المالية فقط.

– شملت عينة الدراسة المهنيين المعتمدين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة والأكاديميين الباحثين في مجال المحاسبة والمكلفين بالتعليم المحاسبي، عكس الدراسات الأخرى التي شملت أغلبها الموظفين في المؤسسات وخاصة البنوك التجارية.

– أخذ الباحث المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" بعين الاعتبار في صياغة الاستبيان والذي دخل حيز التنفيذ منذ سنة 2013، بينما لم تأخذه أغلب الدراسات الأخرى بعين الاعتبار.

– اعتمد الباحث في تحليل البيانات واختبار صحة الفرضيات على العديد من الاختبارات الإحصائية اللامعلمية عكس الدراسات السابقة التي اعتمد على الاختبارات الإحصائية المعلمية.

11. تقسيم الدراسة:

بهدف الإحاطة بمعظم الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، وتقديم الشرح الوافي لإجراءات الدراسة الميدانية وعرض نتائجها، قام الباحث بتقسيم هذه الدراسة إلى أربعة فصول، وجاءت على النحو التالي:

– **الفصل الأول:** وجاء تحت عنوان "**الإطار النظري للقياس والإفصاح في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي**"، وسيتم التطرق فيه إلى التعريف بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، ومفهوم القياس والإفصاح المحاسبيين، مع ذكر الأنواع، الأساليب، الأهداف، وأهم العناصر المتعلقة بهما، ثم عرَّف الباحث بالقوائم المالية حسب ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية" والنظام المحاسبي المالي ، مع ذكر أهم القوائم المالية الواجب عرضها وأهميتها، وأهم مستخدمي هذه القوائم، إضافة إلى التعريف بجودة القوائم المالية والعوامل المعززة لها.

– **الفصل الثاني:** وجاء تحت عنوان "**توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نحو القيمة العادلة كأساس للتقييم والإفصاح عن التثبيتات**"، وسيتم فيه التعريف بالقيمة العادلة وظهورها، والتعريف بمعيار الإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مع ذكر قواعد وإجراءات قياس القيمة العادلة وفق هذا المعيار والإفصاحات اللازمة، إضافة إلى التعريف بالتثبيتات بأنواعا الثلاثة مع الإشارة بالتفصيل إلى توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نحو القيمة العادلة كأساس لتقييمها والإفصاح عنها.

– **الفصل الثالث:** وجاء تحت عنوان "**القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية**"، وسيتم التطرق فيه إلى واقع البيئة المحاسبية الجزائرية والمهن المحاسبية المعتمدة من قبل مجلس المحاسبة، باعتبار أن الدراسة الميدانية ستجرى فيها، إضافة إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي الجزائري، مع التطرق إلى أساليب التقييم والإفصاح عن التثبيتات وفق قواعده، إضافة إلى مدى جاهزية البيئة المحاسبية للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.

- **الفصل الرابع:** ويتضمن الدراسة الميدانية، حيث سيتم التطرق فيه إلى التعريف بمجتمع وعينة الدراسة وكيفية تحديد حجمها، وذكر المنهج المتبع، أداة الدراسة وكيفية بناءها، الأدوات والاختبارات الإحصائية المستعملة، مع إجراء كافة الاختبار الإحصائية اللازمة للتأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، وتحليل إجابات أفراد العينة، وفي الأخير اختبار صحة الفرضيات للوصول إلى نتائج وتحقيق أهداف هذه الدراسة.

الفصل الأول

مقدمة الفصل:

أصبحت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي تمثل اللغة المحاسبية المعتمدة في مختلف دول العالم، ولا تزال هذه المعايير منذ نشأتها تعرف العديد من التعديلات التي تقتضيها القوانين والمتغيرات الاقتصادية الدولية من جهة كتطور المبادلات التجارية وانتشار الاستثمارات الأجنبية، وتباين احتياجات المستخدمين الخارجيين من جهة أخرى.

تعتبر هذه المعايير المرجع الدولي الأول المعتمد لإعداد القوائم المالية، والذي يسعى من خلاله القائمون على إعدادها إلى تلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية الخارجيين على اختلاف لغاتهم وجنسياتهم، لذا لابد على المؤسسات الراغبة في التطور من التركيز على عرض قوائم مالية مبنية على المعايير الدولية وتتضمن معلومات تتميز بالجودة اللازمة وتلبي حاجيات مستخدميها، من خلال الإعتماد على إجراءات وسياسات موحدة توصلها إلى نتائج مبنية على نفس الأسس، حتى تكون عملية المقارنة عادلة بين القوائم المالية للمؤسسة لسنة مالية معينة مع القوائم المالية لسنوات سابقة، أو بين القوائم المالية للمؤسسة لسنة معينة مع القوائم المالية لمؤسسات أخرى لنفس السنة، ولا يعني الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية بالضرورة أنه تم إعداد القوائم المالية لمجموعة من المؤسسات على نفس الأساس وباستخدام نفس السياسات المحاسبية، فقد أتاحت المعايير الدولية للمحاسبة بعض البدائل في الممارسات المحاسبية، من بينها عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، حيث أتاحت المعايير المحاسبية الدولية حرية اختيار طريقة القياس في عملية تقييم وإعادة تقييم عناصر القوائم المالية، حيث أن كل بديل يوصلنا إلى نتيجة مختلفة عن نتيجة البديل الآخر في ظل مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية القياس، كما أن الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية لا يعني بالضرورة أنه سيتم الإفصاح عن نفس العناصر في القوائم المالية للمؤسسات التي تشتغل في نفس المجال أو القطاع، ويرجع ذلك لاختلاف السياسات المحاسبية المعتمدة من جهة، ولاختلاف أنواع الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية والمحتوى الذي يتطلبه كل نوع من جهة أخرى، حيث أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي حددت مجموعة من الإفصاحات الإجبارية، إلاَّ أن هناك العديد من الإفصاحات الإختيارية تختلف باختلاف الممارسات، وسيحاول الباحث في هذا الفصل التعريف بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، والتطرق إلى بدائل القياس المحاسبي، والإفصاح المحاسبي بمختلف أنواعها، كما سيقدم عرض لمحتوى القوائم المالية وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، إضافة إلى التعريف بجودة القوائم المالية والعوامل المعززة لها.

المبحث الأول: لمحة عامة عن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

إن إصدار قوائم مالية موحدة وتحظى بالقبول العام عالميا وذات جودة يتطلب بناءها على مجموعة من المعايير الموحدة والمحددة والصادرة عن هيئات دولية معترف بها، وتراعي الخصائص الاقتصادية لمختلف الدول، وتلبي احتياجات كافة المستخدمين، وأن يتم تحيينها بشكل مستمر لتواكب التطورات الاقتصادية الدولية، وسنتطرق في هذا المبحث مفهوم ونشأة المعايير الدولية للمحاسبية والتغيرات التي طرأت عليها وصولا إلى معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأهم الهيئات المكلفة بإصدار وتطوير هذه المعايير، وأثر تطبيقها على المؤسسات.

المطلب الأول: مفهوم ونشأة المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

جاءت المعايير المحاسبية الدولية لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وهي ليست حديثة النشأة، وقد عرفت العديد من التطورات وصولا إلى إصدار المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

قبل التطرق إلى مفهوم المعايير المحاسبية الدولية سنحاول تعريف المعيار والمحاسبة كلٌ على حدى:

يعرف المعيار حسب المنظمة الدولية التقييس على أنه وثيقة أعدت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تقدم استعمالات مشتركة ومتكررة حيث تحتوي على قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين[1].

أمَّا المحاسبة فتُعرف حسب جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بما يمكّن من ترشيد أحكام وقرارات مستخدميها[2].

ويعرف المعيار المحاسبي بأنه "بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا

---

[1] عبد المجيد بادي، **تبني المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية ومساهمتها في إعداد التقارير المالية لخدمة التحليل المالي– دراسة حالة مؤسسة ENIEM–**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014–2015، ص53 .

[2] لخضر بن أحمد، **الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية –دراسة تقييمية–**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، 2014، ص 175.

العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للشركة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن"[1].

أما المعايير المحاسبية الدولية فهي عبارة عن "تلك المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية والمتمثلة في مجموعة من الأسس والقواعد المتعارف عليها بين مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة على المستوى العالمي، والتي تبين كيفية معالجة مختلف الأحداث الاقتصادية ذات الطابع الكمي والمالي[2]"، وجاءت بهدف توحيد المحاسبة على المستوى الدولي لضمان التجانس في المعلومات المحاسبية والمالية لأجل تسهيل قراءتها وإجراء المقارنات بين الوضعيات المالية لمختلف المؤسسات وكذلك النتائج لمحققة[3].

الفرع الثاني: نشأة المعايير المحاسبية الدولية.

تعتمد مختلف دول العالم على المعايير المحاسبية الدولية كمرجعية لإعداد أنظمتها المحاسبية، وهذا ماله أثر إيجابي على قابلية مخرجات النظام المحاسبي للفهم والمقارنة بالنسبة لكافة الأطراف، ولكن هذه المعايير ليست حديثة النشأة حيث أنه خلال القرن العشرين، كانت كل دولة من الدول الصناعية الكبرى أو حتى دول العالم الثالث تعتمد قواعد محاسبية وطنية خاصة بها تتلاءم مع اقتصادياتها ومفاهيمها المحاسبية، ولكن أمام تطور المعاملات الإقتصادية واتجاه أغلب الدول الأوروبية والأمريكية إلى الانفتاح الإقتصادي، والتركيز على التجارة الخارجية لتصريف منتجاتها، وخاصة ظهور بورصات رؤوس الأموال وتطورها وانتشار الإستثمارات الأجنبية المباشرة والغير مباشرة، أصبحت العديد من الأطراف تنادي بضرورة توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم لتسهيل عمليات الإستثمار الدولية، وذلك بوضع مفاهيم ومعايير مفهومة ومقبولة على المستوى الدولي، من كافة مستخدمي المخرجات المحاسبية على اختلاف جنسياتهم الاقتصادية، ومن أهم هذه المنظمات نجد[4]:

1- المنظمات العالمية العامة: مثل هيئة الأمم المتحدة، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية.

2- المنظمات الإقليمية العامة: مثل الإتحاد الأوروبي، مجلس المحاسبة الإفريقي.

---

[1] كمال بن يخلف، **دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم بالقوائم المالية –دراسة حالة شركة كوسيدار المحاجر–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر –3–، الجزائر، 2016/2015، ص50.

[2] نعيجي عبد الكريم، **مدى نجاعة تطبيق النظام المحاسبي المالي على محاسبة وجباية مجمع الشكات –دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2016-2017، ص 43.

[3] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2015، ص 22-23.

[4] نور الدين رافع، **انعكاسات تبني وتطبيق المعاير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية – دراسة تحليلية تقييمية–**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر –3–، الجزائر، 2014/2013، ص 56-61.

3- المنظمات الإقليمية الخاصة: مثل مؤتمر المحاسبة الأمريكي، إتحاد المحاسبين الأوروبيين، إتحاد محاسبي آسيا "الباسيفيك"، الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين.

4- هيئات أخرى: مثل المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة، مجموعة الدول المتقدمة الأربعة زائد واحد.

وأمام هذه الضغوط المتزايدة تم عقد 17 مؤتمر في الفترة (1904-2009) بمشاركة مختلف دول العالم، وقد أسفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير[1]، ومن أهم هذه المنظمات:

- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC).
- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).

ولعبت لجنة معايير المحاسبة الدولية دور ريادي في تطوير مجموعة معايير محاسبية عالمية موحدة عالية الجودة وقابلة للفهم وملزمة بهدف مساعدة المشاركون في أسواق المال العالمية، وبلغ عددها 41 معيار، وطرأت عليها العديد من التعديلات وتم إلغاء العديد منها وتحيينها لتتماشى مع التطورات الاقتصادية والتجارية العالمية المستمرة.

الفرع الثالث: ظهور معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS

ظهرت معايير الإبلاغ المالي الدولية بعد إعادة هيكلت لجنة معايير المحاسبة IASC الدولية، والتي تمت في شهر مارس 2001 لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ويقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية[2]، حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة وأخذ على عاتقه مسؤولية تعديلها وتطويرها، وقام بإصدار معايير جديدة تحت إسم معايير التقارير المالي الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS.

ومن بين أهم الأسباب المبررة لإعادة هيكلة IASC مايلي[3]:

- سرعة نمو الأسواق المالية الدولية.

[1] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص19.

[2] حسين قاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2018، مرجع سبق ذكره، ص109.

[3] نور الدين رافع، مرجع سبق ذكره، ص 24.

– المجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية والإقليمية في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة الدولية كالبنك الدولي والمنظمة العالمية و الاتحاد الأوروبي.

– التوجه الجديد نحو تدويل تنظيم الأعمال.

– زيادة تأثر المعايير المحاسبية الدولية بالمعايير الأمريكية الصادرة عن FABS.

– تسارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة.

– زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق منها.

ويمكن تعريف معايير الإبلاغ المالي الدولية على أنها المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية بعد أفريل 2001، وصل عددها إلى 17 معيار إلى غاية سنة 2018، وهي تهدف بشكل أساسي إلى توفير معايير محاسبية على مستوى عالمي وعالي الجودة وتكون قابلة للفهم والتنفيذ لدى جميع الدول الراغبة في تطبيقها، وذلك لغاية جعل الإفصاحات وأسس الاعتراف والقياس متناغمة في جميع الدول من خلال إطار نظري، وتم إصدار عدد من التفسيرات الخاصة بهذه المعايير[1].

المطلب الثاني: الهيئات المكلفة بوضع وتطوير المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وإجراءاتها

كما سبق وأن ذكرنا فقد تم عقد 17 مؤتمر في الفترة (1904–2009) بمشاركة مختلف دول العالم، وقد أسفرت هذه المؤتمرات عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

الفرع الأول: أهم الهيئات المكلفة بوضع وتطوير المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي

تتمثل هذه الهيئات في:

1– لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC): في محاولة رائدة من بعض الدول في قارات أوروبا وآسيا وأمريكا الشمالية تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 جوان 1973 والتي تشكل مجلس حاليا، وهي مؤسسة قطاع خاص مستقلة غير هادفة للربح ترمي للمصلحة العامة لتقوم بدور ريادي عالمي لقيادة تطوير مجموعة معايير محاسبية عالمية موحدة عالية الجودة وقابلة للفهم وملزمة

[1] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 76 بتصرف.

بهدف مساعدة المشاركون في أسواق المال العالمية، والمستخدمون الآخرون في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية[1]، وقد حدد دستور هذه اللجنة أهدافها بما لي[2]:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام والواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم.

- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

وتعتمد هذه اللجنة على العديد من الهيئات الاستشارية في أداء مهامها، وتشمل هذه الهيئات ما يلي[3]:

- الغرفة الدولية للتجارة.
- المنظمة الدولية لهيئات البورصة.
- هيئة المصارف الدولية.
- هيئة المحاماة الدولية.
- البنك الدولي.
- مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.
- المفوضية الأوروبية.
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (كمراقب).

تمت في شهر مارس 2001 إعادة هيكلت لجنة معايير المحاسبة IASC لتصبح تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، ويقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية[4]، حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة وأخذ على عاتقه مسؤولية تعديلها وتطويرها.

---

[1] أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص31.

[2] حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص107.

[3] أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 13.

[4] حسين قاضي ومأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص109.

2- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو عبارة عن منظمة عالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الإقتصاديات الدولية، يتألف من أكثر من 175 عضوا من 130 دولة ويمثلون ثلاث ملايين محاسب في الممارسات العامة والتعليم والخدمات الحكومية و الصناعة والتجارة[1]، ويسعى إلى خدمة مهنة المحاسبة من خلال[2]:

- دعم تطوير معايير دولية عالية الجودة.
- تشجيع اعتماد وتنفيذ هذه المعايير.
- تعزيز قدرات المنظمات المهنية في مجال المحاسبة.
- التشاور لخدمة المصلحة العامة.

3- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية IOSCO : هي الهيئة الدولية التي تجمع بين المنظمين للأوراق المالية في العالم ومعترف بها باعتبار أنها مكلفة بوضع المعايير العالمية لقطاع الأوراق المالية، تقوم بتطوير وتنفيذ وتعزيز الالتزام بالمعايير المعترف بها دوليا لتنظيم الأوراق المالية، تعمل بشكل مكثف مع مجموعة العشرين ومجلس الاستقرار المالي على أجندة الإصلاح التنظيمي، تتشكل من لجان الأوراق المالية الوطنية والهيئات الحكومية المماثلة التي تتمتع بسلطة كبيرة على أسواق الأوراق المالية أو المشتقات المالية في دولهم[3].

4- اللجنة الدائمة لتفسير المعايير SIC : أنشأت عام 1997 وشكلت إدارة لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) لجنة دائمة للتفسيرات (SIC) لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة وعند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة، ومن شروط القيام بمهامه أنه ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيرا لمعيار قائم ضمن سياق إطار، وأن يتصل بنمط واقعي محدد، وأن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة متناقضة في الواقع العملي[4].

5 – لجنة تفسير التقارير المالية IFRIC : تأسست سنة 2001 هدفها توضيح كيفية تطبيق معايير IASB وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة للمعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر ذلك، وتتكون من 12 عضو

[1] Website of International Federation of Accountants, https://www.ifac.org/about-ifac, (Accessed: 09/08/2019, 19:50).
[2] Website of International Federation of Accountants, https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview (Accessed: 09/08/2019, 19:53).
[3] Website of International Organization of Securities commissions, https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco, (Accessed: 09/08/2019, 19:59).
[4] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص39.

معينين من قبل مجلس المراقبة الذي يعرف بـ (Les trustees) لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، تجتمع مرة كل شهرين، ويتمثل دورها في[1]:

– الترجمة والتعليق وتقييس تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية وذلك من أجل ضمان التطبيق المتجانس للمعايير وتنفيذ المهام التي يطلبها المجلس.

– تقديم التفسيرات والحلول التطبيقية.

6– المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: تم إحلال هذا المجلس محل المجلس الاستشاري للمعايير SAC منذ سنة 2010، ويتشكل المجلس من 50 عضو يتم تعيينهم من قبل الأمناء في IFRSC لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، كما يرأس المجلس رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، ويتطلع إلى تحقيق ما يلي[2]:

– يعطي رأيه في إعداد رزنامة القرارات والأعمال التي ستنجز أولا.

– يبلغ المسؤولين عن المجلس بمختلف آراء التوحيد الوطني، والهيئات المالية لمختلف الدول.

– يبلغ وينصح تقنيا المجلس IASB، والمؤسسة.

الفرع الثاني: إجراءات وضع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي

يمكن التعرف على كيفية وضع المعايير الدولية للمحاسبة من خلال الإجراءات التالية[3]:

1– عند وضع المعيار المحاسبي الدولي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم أعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية أو بعض الخبراء في الموضوع محل البحث.

2– تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعى اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول للتعامل مع الموضوع محل البحث، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي.

---

[1] عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008، ص.12.

[2] نور الدين رافع، مرجع سبق ذكره، ص27.

[3] أحمد محمد أبو شمالة، مرجع سبق ذكره، ص 14–15.

3- بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعى عند إصدار مسودة العمل المحاسبي، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، وتنشر مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة.

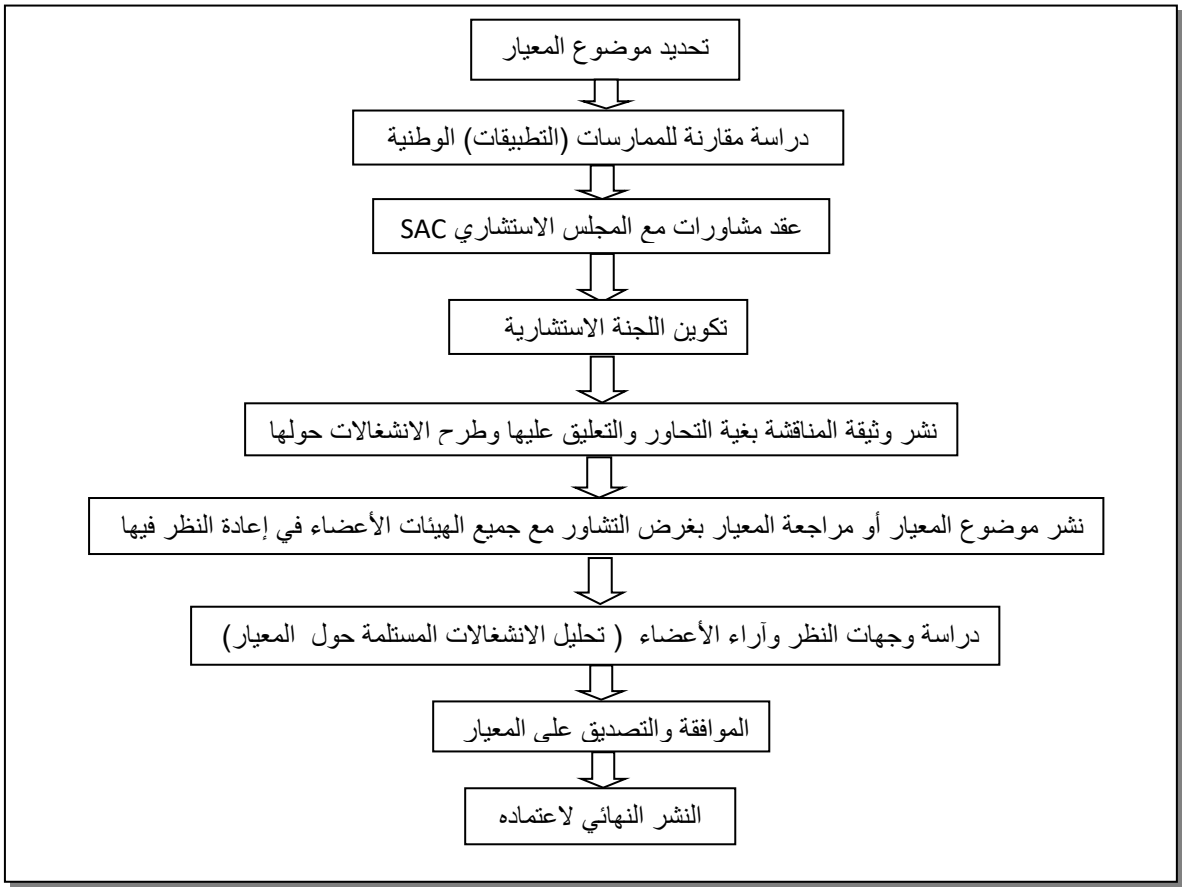
4- بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور.

5- بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75 % من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.

6- يقوم المجلس من آن إلى آخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها أو إضافة أو تغيير أي جزء من أجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

والشكل الموالي يبين أهم المراحل التي تمر بها المعايير قبل إصدارها:

الشكل رقم 01: مراحل وضع المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 47.

إن إصدار أي معيار محاسبي دولي يمر بالمراحل السالفة الذكر، وقد بلغ عدد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة 41 معيار بينما بلغ عدد معايير الإبلاغ المالي الدولي 17 معيار إلى غاية سنة 2018، منها ما ألغي ومنها ما هو ساري ومنها ما لم يدخل حيز التنفيذ.

المطلب الثالث: المعايير الدولية للمحاسبية والإبلاغ المالي المعتمدة إلى غاية 2018 وآثارها على المؤسسات.

قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها في جوان 1973 بإصدار 41 معيار محاسبي دولي، وكان يرجى أن يكون لها أثر إيجابي على كافة الأطراف، ولكن مع التطورات الاقتصادية العالمية كان لابد من تعديل وتطوير بعضها، وإلغاء البعض الآخر لعدم تماشيها مع حاجة مستخدمي المعلومة المحاسبية، وأصبح لابد من إصدار معايير أخرى جديدة، وهذا ما كان بإصدار معايير الإبلاغ المالي الدولية منذ إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية تحت إسم مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي بلغ عددها 17 معيار إلى غاية سنة 2018، منها ما دخل حيز التنفيذ ومنها ما تم إصداره فقط، ويتطلع القائمون على هذا المجلس أن يكون لها أثر إيجابي في تلبية احتياجات مختلف الأطراف، وتجاوز نقائص المعايير السابقة.

الفرع الأول: المعايير الدولية للمحاسبية والإبلاغ المالي IAS/IFRS المعتمدة حتى سنة 2018

يتضمن الجدولين المواليين معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية المعتمدة إلى غاية 2018:

الجدول رقم01: المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة إلى غاية سنة 2018

المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار
IAS 01	عرض القوائم المالية	1975
IAS 02	المخزون	1975
IAS 03	القوائم المالية الموحدة	ألغي
IAS 04	محاسبة الاهتلاك	ألغي
IAS 05	المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	ألغي
IAS 06	آثار التغيرات في أسعار الصرف	ألغي
IAS 07	قائمة التدفقات النقدية	1976
IAS 08	السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	1976
IAS 09	محاسبة تكاليف البحث والتطوير	ألغي

IAS 10	الأحداث بعد فترة التقرير	1978
IAS 11	عقود الإنشاء	ألغي
IAS 12	ضرائب الدخل	1979
IAS 13	عرض الأصول المتداولة والمطلوبات المتداولة	ألغي
IAS 14	التقرير عن القطاعات	ألغي
IAS 15	المعلومات التي تعكس التغيرات في الأسعار	ألغي
IAS 16	العقارات، الآلات والمعدات	1982
IAS 17	عقود الإيجار	ألغي
IAS 18	الإيراد	ألغي
IAS 19	منافع الموظفين	1983
IAS 20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	ألغي
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1982
IAS 22	إندماج الأعمال	ألغي
IAS 23	تكاليف الإقتراض	1984
IAS 24	الإفصاحات عن الطرق ذي العلاقة	1984
IAS 25	محاسبة الاستثمارات	ألغي
IAS 26	المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد	1987
IAS 27	القوائم المالية المنفصلة	1989
IAS 28	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة	1989
IAS 29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	1989
IAS 30	الإفصاح في البنوك والمؤسسات المالية المشابهة	ألغي
IAS 31	التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة	ألغي
IAS 32	الأدوات المالية: العرض	1994
IAS 33	ربحية السهم	1997
IAS 34	التقرير المالي الأولي	1998
IAS 35	العمليات الغير مستمرة	ألغي
IAS 36	الهبوط في قيمة الأصول	1998
IAS 37	المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة	1998
IAS 38	الأصول الغير ملموسة	1978

IAS 39	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس	ألغي
IAS 40	العقارات الاستثمارية	1986
IAS 41	الزراعة	2000

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: -حسين قاضي ومأمون حمد، مرجع سبق ذكره، ص139-121.

- المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

يتضح من الجدول السابق أنه تم إلغاء العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلى غاية سنة 2018 والبالغ عددها 18 معيار، وهذا راجع إلى التطورات المتسارعة التي عرفتها الأسواق المالية والمبادلات التجارية الدولية والاستثمارات الأجنبية، إضافة إلى تطور أساليب التقييم، وزيادة حاجة المستثمرين إلى معلومات تتميز بالشفافية والمصداقية وبخصائص معينة، وقد تم نقل مضامين بعض المعايير الملغاة إلى معايير أخرى، وتم تعويض البعض الآخر بمعايير جديدة.

الجدول رقم02: معايير التقرير المالي الدولية المعتمدة إلى غاية سنة 2018

المعيار	موضوع المعيار	تاريخ الإصدار
IFRS 01	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة	2003
IFRS 02	الدفع على أساس الأسهم	2004
IFRS 03	تجميع الأعمال	2005
IFRS 04	عقود التأمين	ملغى
IFRS 05	الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الغير مستمرة	2004
IFRS 06	إستكشاف وتقييم الموارد المعدنية	2004
IFRS 07	الأدوات المالية: الإفصاحات	2006
IFRS 08	القطاعات التشغيلية	2006
IFRS 09	الأدوات المالية	2009
IFRS 10	البيانات المالية الموحدة	2011
IFRS 11	الترتيبات المشتركة	2011
IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في الشركات الأخرى	2011
IFRS 13	قياس القيمة العادلة	2011
IFRS 14	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية	2014
IFRS 15	الإيرادات من العقود مع العملاء	2014

IFRS 16	عقود الإيجار	2016
IFRS 17	عقود التأمين	2017

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 63-66، والموقع الإلكتروني https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/، تم الإطلاع يوم 2019/08/02، 19:48.

جاءت معايير الإبلاغ المالي الدولية لتجاوز نقائص المعايير المحاسبية الدولية، حيث أن العديد منها جاء متمماً أو معدلاً لمعايير محاسبية دولية سابقة كانت موجودة وتم إلغاؤها، وهذا بغية الوصول إلى إعداد تقارير مالية تلبي حاجة مستخدمي المعلومة المالية وتتماشى مع التطورات والممارسات التجارية والمالية الراهنة.

الفرع الثاني: آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات.

إن للمعايير المحاسبية الدولية العديد من الآثار على المؤسسة أو على الإقتصاد ككل فهي تكتسي أهمية كبيرة في المؤسسة نظرا للدور الكبير الذي تؤديه المحاسبة، كما أن للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني نظرا للأهمية للمؤسسات كجزء منه، وأجمعت العديد من الدراسات في هذا المجال على وجود مجموعة من الآثار الإيجابية والسلبية كما يلي:

1- الآثار الإيجابية: تتمثل في:

- أدَّى تبني المعايير المحاسبية الدولية إلى تغير نظرة الكثير من الدول والهيئات للمحاسبة، حيث اتجه الاهتمام إلى تحديد أهداف المحاسبة والقوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات الواردة فيها، كما تحول الاهتمام من مجرد اعتبار المحاسبة كأداة تسجيل، تبويب وتلخيص العمليات إلى اعتبارها نظام معلومات متكامل يعمل على تحديد وقياس الأحداث المالية للمنشأة، وإيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة[1].

- ساهمت المعايير المحاسبية الدولية في تحسين أداء المؤسسات من خلال خلق التقارب بين المحاسبة التحليلية والمحاسبية العامة، والتنسيق بين الوظائف العملياتية والمحاسبية، كما أصبح المحاسب كشريك مالي أساسي في المؤسسة ويمتلك معلومات إستراتيجية عن المؤسسة، إضافة إلى تعميم استخدام القيمة الحالية عند التقييم مما أصبح يسهل معرفة القيمة الحالية الحقيقية للمؤسسة، كما أنها دعَّمت وظيفة المراجعة والتدقيق حتى تزيد ثقة المستثمرين في أداء المؤسسة[2]، ومنه تشجيع الاستثمار بكافة أشكاله ولاسيما الدولي منه، كما أن التوجه نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية من شأنه طمأنة المستثمرين

[1] كمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص33 بتصرف

الخارجيين والمحليين من خلال الاعتماد عليها في القياس المحاسبي، واحتساب الأرباح وإعداد القوائم المالية[1].

– تسمح المعايير المحاسبية الدولية بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المنشأة وإعطاء صورة دقيقة عنها وفق نظرة اقتصادية ومالية، فالبعد الدولي لهذه المعايير لا يتيح لها مراعاة الخصائص التي تميز الأنظمة القانونية لكل دولة، لذلك فهي تفضل تحليل الحقيقة الاقتصادية للتعهدات بهدف تقديم صورة كاملة وملائمة للمزايا والأخطار التي تواجهها المنشأة، وهو ما يؤدي في بعض الأحيان إلى تجاوز الشكل القانوني للصفقة[2].

على الرغم من الآثار الإيجابية المتعددة للمعايير الدولية للمحاسبة إلاَّ أنا لا تخلو من السلبيات والعيوب إضافة إلى العديد من المعيقات التي تواجه تطبيقها.

2– الآثار السلبية: تتمثل في:

– كثرة الخيارات والبدائل التي تنطوي عليها فيما يخص قواعد القياس والإفصاح، الأمر الذي يحد من دورها في تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول، كما قد يشكل فرصة للمسيرين للتلاعب في القوائم المالية عن طريق اختيار السياسات التي تسمح لهم بإظهار النتائج التي يريدونها، حيث توجه العديد من الانتقادات على سبيل المثال لمفهوم القيمة العادلة الذي تعتمد عليه المعايير المحاسبية الدولية في تقييم العديد من عناصر الأصول والخصوم، حيث يعاب على القيمة العادلة فكرة إدخال تنبؤات مستقبلية لإعداد القوائم المالية، باعتبارها أن أحد مداخل قياسها يقوم على مبدأ تحيين التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من ذلك الأصل أو الخصم، كما تؤدي إلى تأثر نتائج المنشأة بالأحداث الخارجية أكثر من تأثرها بقراراتها الداخلية، وإلى تقلب في نتائج المنشأة من سنة لأخرى نتيجة تقلب قيم الأصول والخصوم[3].

كما أن تطبيق المعايير المحاسبية يضع قيودا على المؤسسة بما يخدم مصلحة المستثمرين والأطراف الخارجية، وقد يزيد من التكاليف والوقت والجهود المبذولة لإعداد التقارير المالية.

رغم السلبيات السابقة الذكر للمعايير المحاسبية الدولية إلا أنها تلعب دور كبير في توحيد الممارسات المحاسبية، خاصة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح وإعداد تقارير مالية في الوقت المحدد وتتميز بالقابلية للمقارنة والموثوقية، مما يساهم في زيادة كفاءة الأسواق المالية وثقة المستثمرين في المؤسسة.

---

[1] عبد القادر عيادي، **مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالية**، مجلة الإقتصاد والإحصاء التطبيقي، المجلد 10، العدد 2، المدرسة الوطنية العليا للإحصاء والإقتصاد التطبيقي، الجزائر، 2013 ص 62.

[2] كمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[3] [3] كمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 54–55.

ورغم أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي جاءت لتوحيد العمل المحاسبي وعرض القوائم المالية، إلاَّ أنه لا بدَّ من التمييز بين التوحيد والثبات فالثبات يقصد به استخدام نفس السياسات من طرف المؤسسة لمعالجة عنصر معين لسنوات مختلفة، أو اعتماد مجموعة من المؤسسات نفس السياسة المحاسبية لمعالجة نفس العنصر خلال سنة معينة، ولكن المعايير الدولية أتاحت مجموعة من البدائل التي يمكن استخدامها في معالجة بعض عناصر القوائم المالية، ومن بين المجالات التي أتاحت فيها المعايير الدولية المفاضلة بين البدائل نجد عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: مدخل إلى القياس المحاسبي

يتم إدراج عناصر قائمة المركز المالي لأول مرة استنادا إلى التكلفة التاريخية في تاريخ الإدراج، إلاَّ أن المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي سمحت بالاعتماد على بدائل أخرى لتحديد قيمة بعض عناصر القوائم المالية، كما سمحت بإعادة تقييمها بصورة دورية بالاعتماد على مجموعة من البدائل، وسنتطرق في هذا المبحث إلى التعريف بالقياس المحاسبي مع ذكره أهم البدائل المتاحة ومزايا وعيوب كل بديل.

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

يعتبر القياس أحد أهم العمليات المحاسبية وكغيره من العمليات فإنه يقوم على مجموعة من القواعد الأساسية التي يجب توفرها للقيام به، وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم القياس المحاسبي مع ذكر بعض المفاهيم المرتبطة به وأهم أركانه وأساليبه.

الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي.

قبل التعريف بالقياس المحاسبي سيتم التطرق في البداية إلى مفهوم القياس والتقييم بصفة عامة.

يعرف القياس بشكل عام على أنه " عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة من الخصائص لموضوع القياس بأساليب القياس المختلفة، فالقياس يقع على موضوع محدد، وتستخدم في عملية القياس مجموعة من الأدوات يطلق عليها بالمقاييس، ويتم اتباع مجموعة من الأساليب في استخدام هذه المقاييس بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس"[1]، والهدف من عملية القياس بشكل عام هو الوصول إلى القيمة المراد تحديدها.

[1] عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014–2015، ص130.

كما عرَّف لين وارد كامبل القياس على أنه "يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءً على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة[1]"

أمَّا التقييم فيقصد به تحديد قيمة شيء ما، وتقاس هذه القيمة بقوة استبدال الشيء المراد تقييمه بالنسبة لغيره من الأشياء، ونظرا لتعذر قياس قيمة الأشياء بالنسبة لبعضها البعض فقد استخدمت النقود لقياس قيمتها، ومفهوم التقييم بالنسبة لأصول المؤسسات هو محاولة الوصول إلى القيمة المالية لها، غير أن هذه القيمة استرشادية تقديرية[2].

أمَّا بالنسبة للقياس المحاسبي فقد تطرق العديد من العلماء والباحثين والجمعيات المهنية إلى تعريفه نظرا لأهميته الكبيرة، ورغم تعدد التعاريف وكثرتها إلاَّ أن معظمها تصب في اتجاه واحد، أهمها:

يعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FABS) القياس المحاسبي على أنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار[3]".

وتعرِّفه لجنة معايير المحاسبة الدولية على أنه: " تحديد القيم النقدية لعناصر القوائم المالية والتي ستظهر بها في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس[4]"

ويعتبر القياس المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة، حيث أن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) تعتبر المحاسبة بأنها تقنية للتحديد والقياس والإبلاغ، كما عرفت القياس المحاسبي بأنه يتمثل في قرن الأعداد بأحداث الشركة الماضية والحاضرة والمستقبلية استنادا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[5].

وفي الأخير يمكن الخروج من التعاريف السابقة بالنقاط التالية:

- تتمثل عملية القياس المحاسبي في تحديد الأرقام التي تمثّل الأحداث أو الأشياء.

---

[1] عيسى مصباح وقدوري عمار، **إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات-**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماجفي الاقتصاد العالمي ، العدد 12، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2018، ص172.

[2] محمود علي الجبالي، **تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة-حالة مؤسسة سكة حديد العقبة في الأردن-**، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012، ص 253.

[3] محمد الهادي ضيف الله ،**دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السابع، المجلد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2014، ص 200.

[4] علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها**، بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد (2)، الإصدار (5)، العراق، ، 2009، ص 68.

[5] طلال الحجاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات**،الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص33.

– بما أن المحاسبة تعتبر لغة الأرقام فإن القياس المحاسبي هو وسيلتها لتحديد تلك الأرقام.

– تهدف عملية القياس المحاسبي إلى تحديد القيم النقدية التي تظهر بها عناصر القوائم المالية .

– يعتبر القياس المحاسبي من الوظائف الأساسية للمحاسبة، وهو أساس صحة البيانات المفصَح عنها.

– تعتبر مصداقية القياس المحاسبي أحد أهم أسس اتخاذ القرارات الرشيدة من طرف مستخدمي القوائم المالية.

– يكتسي القياس المحاسبي أهمية كبيرة في المؤسسة، وقد أشار "موست" إلى أهمية القياس المحاسبي بقوله أن الشيء الذي لا يمكن قياسه لا يمكن أن نعرف الشيء الكثير عنه وبالتالي لا يمكن إدارته[1].

إن القياس المحاسبي كغيره من الوظائف يتم من خلال مجموعة من الأركان أو المكونات التي يجب توفرها لنجاح عملية القياس.

الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي.

يقوم القياس المحاسبي على أربعة أركان أساسية تتمثل في ما يلي:

– **الخاصية محل القياس:** والتي يجب تحديدها قبل بدأ عملية القياس، فمثلا عملية قياس الأصول ليست موجهة نحو تحديد خصائصها الكمية من وزن وطول وإنما موجهة لتحديد منفعتها المتوقعة ومنه تحديد قيمتها، فعدم التحديد والتعريف الجيد لهذه الخاصية يعود بالسلب ويؤدي إلى عدم مصداقية القياس المحاسبي، وقد يكون سبب عدم التحديد الجيد راجع لتعدد المفاهيم والمعاني لمختلف الأحداث الاقتصادية، فمثلا خاصية ربح المشروع هل يقصد به الربح المحاسبي أم الاقتصادي أم الإداري[2].

– **وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس:** عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لا بد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي الدينار مثلا أم عملة أخرى[3].

---

[1] ابراهيم محمود بكر، **الإفصاح الإعلامي وأثره على جودة القياس المحاسبي في العراق**، مجلة الإدارة والإقتصاد، الجامعة المستنصرية، بغداد، العدد (27)، العراق، 2008، ص 8.

[2] لخضر سي محمد ،**أسس وقواعد التقييم المحاسبي – دراسة نقدية تحليلية–**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة باتنة 1، 2017/2016، ص86– 87، بتصرف.

[3] عبد المجيد موزارين وبربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، العدد 19، جانفي 2018، ص 59.

– **المقياس المناسب للخاصية محل القياس:** يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس المحاسبي على طبيعة الخاصية موضوع القياس، بحيث إذا كانت هذه الخاصية ربحا أو دخلا أو إيرادا، فإن وحدة القياس المناسبة هي وحدة النقد التي يجري التعامل بها والشرط الأساسي الذي يجب مراعاته من وجهة نظر القياس هو أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة، حتى تكون المقاييس الناتجة قابلة للمقارنة وللتجميع، أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس، فإن استخدام عدد الوحدات المنتجة أو ساعات العمل كوحدة للقياس يكون أكثر ملاءة من الوحدات النقدية[1].

– **الشخص القائم بعملية القياس:** ويجب أن يمتلك الكفاءة والمهارات اللازمة لذلك، ويكون على اطلاع دائما بالأسعار السوقية للأصل المراد قياسه، وأن يكون موضوعيا في عملية القياس وغير متحيز حتى تكتسب عملية القياس الشفافية والمصداقية اللازمة، وعادة ما يتم الإعتماد على أخصائيين في التقييم خاصة إذا تعلق الأمر بالمباني والأراضي.

يعتبر توفر الأركان السابقة الذكر أمر ضروري للقيام بعملية القياس المحاسبي الناجحة، إلاَّ أن توفرها وحدها لا يكفي حيث توجد بعض المتطلبات الأخرى، من بينها توفر المعايير اللازمة، والسعي إلى تجاوز قيود ومشاكل القياس المحاسبي، إضافة إلى اختيار الأسلوب المناسب.

الفرع الثالث: أساليب القياس المحاسبي

يختلف أسلوب القياس المحاسبي حسب طبيعة الشيء المراد قياسه، وعموما تتم عملية القياس المحاسبي وفق أحد الأساليب الثلاثة الآتية:

– **أسلوب القياس المباشر (الأساسي):** ويتبع هذا الأسلوب طريقة تحديد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس، وتعد عملية التبويب المحاسبي من أوسع المجالات استخداما لأساليب القياس الأساسية أو المباشرة، حيث يتم بموجبه تسجيل الحدث الاقتصادي محل التبويب في الفئة أو المجموعة التي ينتمي إليها وفق تلك الخاصية، كأن يبوب أصل في فئة الأصول الدائمة، أو مصروفا في فئة المصروفات المتغيرة[2].

– **أسلوب القياس الغير مباشر (المشتق)** : يستعمل هذا الأسلوب في حالة تعدد الخصائص الواجب قياسها في أصل معين، وهو أسلوب مرتبط ومتوقف على أسلوب القياس المباشر، بحيث إذا كان تثبيت

[1] لخضر سي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 87.

[2] محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة2، الجزائر، 2014، ص 206.

معين يتكون من عدة قطع مثل المباني، فإن القائم بالقياس مجبر أولا على استعمال الأسلوب المباشر من أجل قياس كل قطعة على حدى، ثم العمل من خلال ما يعرف بعملية الاحتساب إلى جمع كل القياسات الخاصة بهذه المباني من أجل الوصول إلى تكلفتها الإجمالية، ويكتسي هذا الأسلوب أهمية كبيرة بحيث أنه يعرف استخداما واسعا من قِبل المحاسبين[1].

- **أسلوب القياس التحكمي:** يشبه هذا الأسلوب في إجراءه أسلوب القياس المباشر، إلا أن هذا الأسلوب يفتقر للقواعد الموضوعية التي يرتكز عليها الأسلوب المباشر في القياس، ممّا يجعل هذا الأسلوب عرضة للتحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس[2]، ويتم اللجوء إلى هذا الأسلوب عندما لا توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس وبذلك لا تتوافر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في تبيين أنَّ الرقم محل القياس يثبت فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس، وعليه تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية، طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم على هذا الخلاف[3].

إن نجاح عملية القياس المحاسبي يرتبط بتوفر الأركان السالفة الذكر، إضافة إلى هذا توجد العديد من المعايير التي يجب أن تتوفر في عملية القياس المحاسبي، كما أنه يخضع لمجموعة من القيود والمحددات التي يصعب تجاوزها و"قد تتعلق هذه المحددات بطبيعة البيئة أو بأدوات القياس المحاسبي"[4].

المطلب الثاني: متطلبات جودة القياس المحاسبي

يجب أن تتوفر في القياس المحاسبي مجموعة من المعايير حتى يكون ناجحا وصادقا ويعكس قيمة أو سعر الأصل محل القياس بشكل حقيقي، كما يجب أن يتجاوز بعض القيود والمشاكل.

الفرع الأول: توفر معايير القياس المحاسبي.

إن ضمان مصداقية ونجاح القياس المحاسبي يتطلب توفر مجموعة من المعايير أهمها ما يلي:

- **معيار الالتزام بالموضوعية:** وهي تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية بحتة، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو إقناع مستخدمي القوائم المالية من أنها خالية من أي تعبير شخصي أو

[1] لخضر سي محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 94.

[2] مصباح عيسى وقدوري عمار، مرجع سبق ذكره، ص 173.

[3] طلال الحجاوي وسالم الزوبعي،مرجع سبق ذكره، ص 38.

[4] طلال الحجاوي وسالم الزوبعي، مرجع سبق ذكره، ص 49.

تحيز، إذن فإن الموضوعية تتحقق إذا قام شخصان أو أكثر مؤهلان تأهيلا علميا وعمليا بعملية القياس المحاسبي بصورة مستقلة عن بعضهما البعض وحصلا على نفس النتائج[1].

– **معيار الملاءة:** يعتبر هذا المعيار من بين أهم خصائص المعلومات المحاسبية المرتبطة بالقياس والتقييم، ويقصد بالملاءة أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من القياس، أي قدرتها على إبراز القيمة الفعلية والصحيحة للموارد المتاحة في أي لحظة يتطلب قياسها، كما تم تعريفها بأنها قدرة تلك المعلومات على التأثير على قرارات المستخدمين، وتتميز الملاءة بثلاث خصائص أساسية تتمثل في التوقيت الملائم، القدرة على التنبؤ، القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة[2].

– **معيار القابلية للتحقق:** أي يجب أن تقام عملية القياس على وقائع اقتصادية مالية حدثت أو من المتوقع حدوثها وتكون ضمن نشاطات المؤسسة وليس خارجها، ولا يجوز قياس أحداث اقتصادية مستقبلية غير قابلة للتحقق أو لا علاقة لها بنشاط المؤسسة، لأنه يجب على المؤسسة قياس ما تتوقع منه تدفق منافع مستقبلية لصالحها وهذا حتى تحقق التوازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه[3].

– **معيار القابلية للقياس الكمي:** عادة ما يتم استخدام مقياس موحد في القياس المحاسبي كشرط أساسي وأوَّلي لقياس المركز المالي للمؤسسة ودخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير الكثير من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغيير في قوتها الشرائية على مدار الزمن، من انخفاض في حالة التضخم أو ارتفاع في حالة الانكماش، مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود[4].

– **معيار المنفعة الإقتصادية لنتائج القياس:** يستدعي هذا المعيار الحفاظ على التوازن الملائم بين التكلفة الإقتصادية لعمليات القياس المحاسبي والمنفعة الإقتصادية لما ينتج عن القياس من بيانات ومعلومات ويضفي هذا المعيار المرونة اللازمة عند تطبيق المعايير الأخرى بحيث يصبح الإلتزام بها بصفة نسبية وليس في صورة مطلقة، وهنا يمكننا القول بأن معيار المنفعة الإقتصادية لنتائج القياس

---

[1] إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق لقيمة العادلة على القياس الإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015–2016، ص 61.

[2] لخضر سي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 90–91.

[3] إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 63.

[4] محمد الهادي ضيف الله ، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، 2014، مرجع سبق ذكره، ص 203.

المحاسبي يتطلب الاقتصاد في تكلفة القياس بحيث يمكن التوصل إلى الأهداف المحددة في ضوء المعايير الموضوعية بأقل تكلفة[1].

تعتبر المعايير السالفة الذكر من بين أهم المتطلبات التي يجب توفرها في القياس المحاسبي، لأنها تتعلق بطبيعة المعلومة المحاسبية والمالية المقدمة في التقارير المالية، وإضافة إلى المعايير السالفة الذكر يجب أن يتجاوز القياس المحاسبي مجموعة من القيود والمشاكل.

الفرع الثاني: تجاوز قيود القياس المحاسبي.

تواجه القياس المحاسبي على اختلاف أنواعه وأساليبه مجموعة من القيود والتحديات، والتي يجب أن يسعى المحاسب أو القائم بالقياس إلى تجاوزها، وأهم وأبرز هذه التحديات التحيز.

1 – مفهوم التحيز في القياس المحاسبي: تعد ظاهرة التحيز من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس في أي مجال، ويقصد بالتحيز "انعدام الحياد والوصف الدقيق للمعلومات المعروضة من خلال التدخل الشخصي في تحديد نتائج القياس عبر الأحكام الجزافية والاحتمالات الغير مؤكدة الحدوث[2]".

2– مصادر التحيز في القياس المحاسبي:

يمكن أن يكون التحيز في القياس المحاسبي وفق الأشكال الثلاثة التالية:

- تحيز قواعد القياس المحاسبي: يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس المحاسبي الذي ترتبط أسبابه بنظام القياس المحاسبي في حد ذاته وما يتضمنه من مبادئ وفروض، مثل الإعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية وافتراض ثبات وحدة النقد، وعدم تعديل القوائم المالية في فترات التضخم أو الانكماش[3].
- تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي: ويقصد به جميع أنواع التحيز المرتبطة أسبابه بالقائم بعملية القياس المحاسبي وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل، أن دور النظام المحاسبي في نشوء مثل هذا التحيز سيكون حياديا، هذا على أساس افتراض أن نظام القياس المحاسبي في مثل هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب سيستخدمه في

[1] عبد الحليم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 135.

[2] لخضر سي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 96.

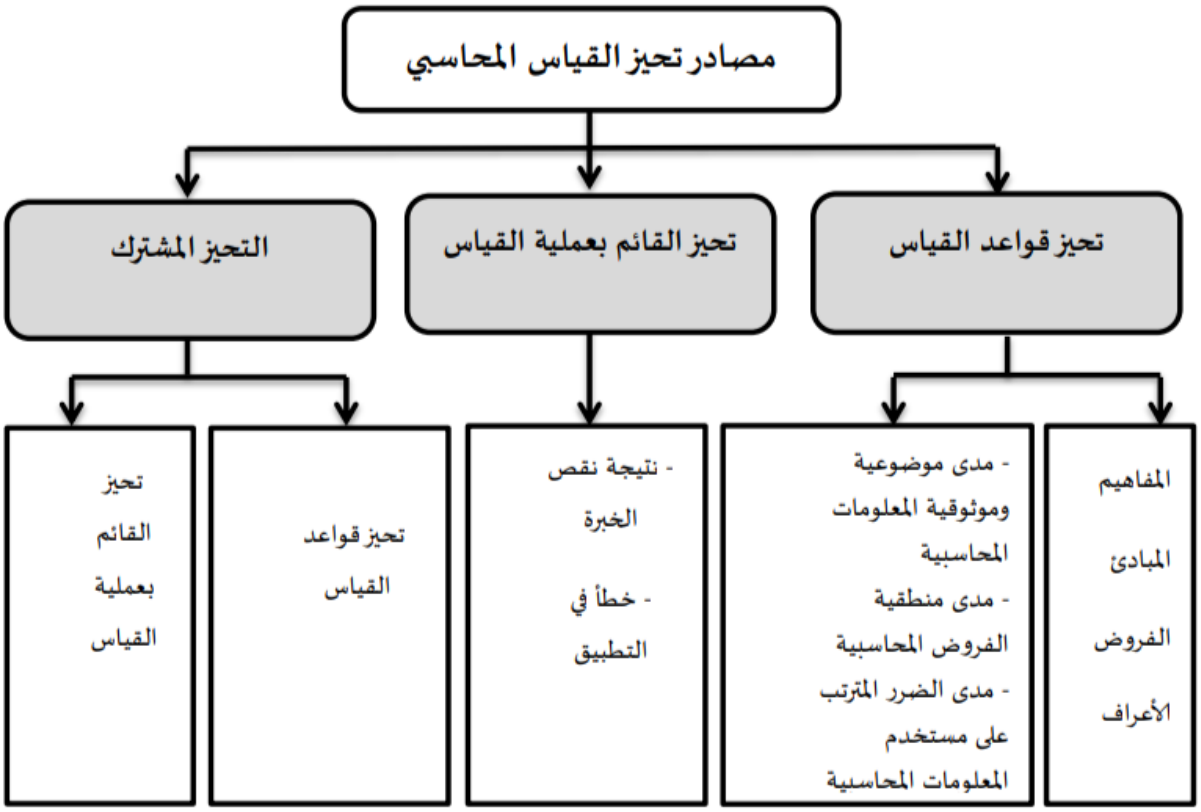
[3] فلة حمدي، **تأثير استخدام محاسبية القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة الكوابل بسكرة–**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2016، ص63–64 .

عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه وليس بنظام القياس المحاسبي[1].

- التحيز المشترك: هو التحيز الذي يساهم في نشوئه القائم بعملة القياس المحاسبي وقواعد القياس المحاسبي المستخدمة، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة وباستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة[2].

والشكل الموالي يوضح أهم مصادر القياس المحاسبي:

الشكل رقم 02: مصادر تحيز القياس المحاسبي



المصدر : قوادري عبلة، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف–1–، الجزائر، 2017–2018، ص 28.

3 – مظاهر وأشكال التحيز في القياس المحاسبي:

يمكن أن يظهر القياس المحاسبي عموما في ثلاث أشكال تتمثل في:

[1] محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص139–140.

[2] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 140.

- تحيز الموضوعية: يأخذ تحيز القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، وعليه يكون القياس المحاسبي متحيزا بوجود فرق أو خلاف بين نتيجة القياس والقيمة الفعلية للحدث محل القياس، وينشأ هذا التحيز عن نقص في موضوعية المحاسب، أو عن نقص في موضوعية أسلوب القياس، أو الركنين معا، حيث يكون تحيزا مشتركا[1].
- تحيز المواءمة: يظهر هذا النوع من التحيز عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات مستخدمها، ويقاس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويقاس تحيز مواءمة القياس بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس وكلما زادت استفادته من هذه البيانات كلما نقص تحيز المواءمة والعكس صحيح[2].
- تحيز الموثوقية: يعتبر تحيز الموثوقية أو المعولية على القياس المحاسبي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية المعول عليها في عملية التنبؤ، وقد تنشأ أسباب تحيز الموثوقية إمَّا عن خطأ في القياسات الأساسية وفي هذه الحالة ترتبط بتحيز الموضوعية، وإمَّا عن خطأ في مرحلة المعالجة أو التشغيل وفي هذه الحالة ترتبط أسبابه بتحيز المواءمة، كما يمكن أن ترتبط أسبابه بالمرحلتين معا[3].

كما تواجه القياس المحاسبي بعض القيود الأخرى وتتمثل في:

1- عدم التأكد: وينتج عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل[4].

2- حدود الوحدة النقدية: يعاني القياس المحاسبي من عدم ثبات وحدة النقد خاصة وأن هذه الأخير من أكثر الأساليب المستعملة في قياس مختلف عناصر القوائم المالية، وعليه فإن تغير قيمة النقود على مدار الزمن سوف يؤدي إلى جعل كل التنبؤات والقرارات التي تم اتخاذها بناءً على هذه القياسات غير دقيقة وخاطئة في أغلب الحالات، ولذلك فإن عدم ثبات وحدة النقد يفرض على القائمين على بعملية القياس المحاسبي تعديل هذه البيانات التاريخية حتى يمكن مقارنتها مع أسعار التبادل سواءً الجارية وحتى المستقبلية[5].

---

[1] لخضر سي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 101.

[2] فلة حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

[3] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 144-146.

[4] مصباح عيسى وقدوري عمار، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[5] لخضر سي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 106.

3- الحيطة والحذر: يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء في القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلبا على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها تمثل الواقع الإقتصادي بصدق[1].

4- التحفظ المبالغ فيه: ويقصد بالتحفظ حسب مجلس معايير المحاسبة المالية التعقل في المحاسبة المالية عند إعداد القوائم المالية لكون النشاطات الإقتصادية محاطة بعنصر عدم التأكد، والهدف منه هو بذل العناية في استخدام المحدد أو القيد، أي يجب أن يعترف بالإيراد عند توفر الدليل الموضوعي ولا بوجد ما يبرر الإعتراف بالخسائر قبل أن يتوافر الدليل على حدوثها وأن تكون القوائم المالية تمثل فعلا حقيقة ما حصل في الواقع[2].

رغم أهمية تجاوز القيود السالفة الذكر في نجاح القياس المحاسبي إلا أن ذلك غير كافي نظرا لوجود العديد من المشاكل المعيقة له.

الفرع الثالث: تجاوز مشاكل القياس المحاسبي

بغية تحسين المحتوى الإعلامي للتقارير المالية لتعكس صورة المؤسسة بشفافية ومصداقية، لا بد أن تكون الموجودات مقيمة بشكل صحيح وعادل، لكن في ظل معاناة أغلب الإقتصاديات من التضخم فإن ذلك يؤثر على وحدة النقد ومنه فهو يؤثر على القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة المعروضة في القوائم المالية من جهة، ويؤدي إلى انخفاض قيمة رأس مال المؤسسة الذي يعتبر أهم عنصر لدى المساهمين من جهة أخرى، لذا يجب المحافظة على رأس المال، ويختلف مفهوم المحافظة على رأس المال وفقا لاختلاف مدلوله حيث هناك ثلاث مفاهيم أساسية للمحافظة على رأس المال أهمها:

1- المحافظة على رأس المال المالي: وفق هذا المفهوم يتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية بالفرق بين القيمة الاسمية أو القيمة الدفترية لرأس المال في بداية الفترة وقيمته الاسمية أو الدفترية في نهايتها، وهذا المفهوم لا يأخذ بعين الإعتبار التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد، وهنا تعد البيانات المالية وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية[3].

2- المحافظة على رأس المال بمراعاة التغير في القيمة الشرائية لوحدة النقد: وفق هذا المفهوم يتمثل صافي ربح أو خسارة الفترة المحاسبية بالفرق بين قيمة رأس المال في بداية الفترة وقيمته في نهايتها بعد

[1] مصباح عيسى وقدوري عمار، مرجع سبق ذكره، ص 175.
[2] لخضر سي محمد، مرجع سبق ذكره، ص 106.
[3] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 153.

تعديل كل منهما بالتغير الحادث في القيمة الشرائية لوحدة النقد، وهنا تكون البيانات المالية معدة وفق أسلوب التكلفة التاريخية المعدلة بالتغير العام في مستوى الأسعار وذلك باستخدام الأرقام القياسية[1].

3- المحافظة على رأس المال المادي: يفترض وفق هذا المفهوم أن تسعى المنشأة إلى المحافظة على طاقتها الإنتاجية وعلى مواردها الاقتصادية التي تكفل لها الإستمرار في نشاطها الإنتاجي، وعليه فإن مقدار النمو أو النقصان في الثروة يرادف صافي الربح أو الخسارة المحاسبية، ويتمثل بالفرق بين قيمة رأس المال المادي للمنشأة في بداية الفترة وقيمته في نهايتها، لذا يتوجب هنا مراعاة التغير الحادث في الأسعار الخاصة للأصول على مدار الفترة المحاسبية وليس التغير الحادث في المستوى العام للأسعار[2].

يسعى المحاسبون والمكلفون بعملية القياس المحاسبي جاهدين إلى تجاوز القيود والمشاكل السالفة الذكر من خلال عدة طرق من بينها محاولة المفاضلة بين مجموعة من بدائل القياس المحاسبي واختيار البديل الأنسب لتحقيق قياس ناجح ما لم يوجد نص قانوني في الدولة يجبر المؤسسة على تطبيق أحد البدائل.

المطلب الثالث: بدائل التقييم والقياس المحاسبي

إن بدائل القياس المحاسبي هي مجموعة من المبادئ والأسس التي تستخدمها المؤسسة لمعالجة الأحداث والعمليات المتعلقة بها من أجل الوصول إلى معلومات مالية يتم عرضها في القوائم المالية[3]، أي أن المحاسب عندما يقوم بمعالجة البند أو الحدث الإقتصادي، يقوم باختيار السياسة المناسبة لذلك وهذا ما هو متاح حسب المعايير المحاسبية الدولية، حيث ينص المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 على أنه:

"في غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق بشكل محدد على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، ويمكن الإعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية:

- تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي.
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس مجرد الشكل القانوني.

[1] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 153.
[2] محمد مطر، مرجع سبق ذكره، ص 153.
[3] عبلة قوادري ، مرجع سبق ذكره، ص 32.

– تكون محايدة بمعنى خالية من التحيز، وتتميز بالحيطة والحذر.

– تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية[1]".

لذا فقد يكون القائم بعملية القياس أمام أكثر من بديل أو طريقة للقيام بالقياس المحاسبي لمختلف الموجودات وهو ما جاء أيضا في المعايير المحاسبية الدولية، وسنتطرق إلى أهم بدائل التقييم المستخدمة في القياس المحاسبي.

إن هذا التعدد في البدائل يرجع إلى عدة عوامل أو أسباب أهمها تعدد الأطراف المهتمة بالعملية المحاسبية وتباين احتياجاتهم ومصالحهم، إضافة إلى اختلاف طبيعة المؤسسات وتعدد أنشطتها وتباين ظروفها[2].

الفرع الأول: التكلفة التاريخية

تعتبر التكلفة التاريخية من مدخل القياس المحاسبي الأساسي في النظام المحاسبي المالي الجزائري، وهي المدخل الأكثر استخداما في تقييم التثبيتات ومختلف الأصول حيث "تمثل التكلفة التاريخية النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المنشأة والأطراف الذين تتعامل معهم، وهي تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة، وهذه غالبا ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق منها[3]"، وبذلك فهي تعتبر أكثر مداخل القياس موضوعية.

ومن أهم المبادئ التي يبنى عليها مدخل التكلفة التاريخية[4]:

– مبدأ وحدة القياس ووفقا له تستخدم النقود كوحدة قياس أساسية عند إعداد القوائم المالية.

– مبدأ استمرارية المشروع ويعني أن الوحدة الاقتصادية مستمرة في أعمالها في الظروف العادية ملتزمة بأساس التكلفة التاريخية بحيث لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية.

---

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 8،"**السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**"، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص2-3.

[2] بلال كيموش، "**البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجزائرية**"، الفرنسية والإنجليزية-، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016/2015، ص8.

[3] زهير خضر ياسين،"**القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**"، مجلة المنصور، عدد 14،عدد خاص، جامعة بغداد، العراق، 2010، ص154.

[4] مسعود بوخالفي، **أثر الإفصاح بالقيم العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، 2013/2012، ص6.

ومن أهم مبررات الإعتماد على التكلفة التاريخية مايلي[1]:

– تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية العادلة وقت الحصول على الأصل وتملكه.

– تستند إلى عمليات حدثت فعلا، وليست افتراضية.

– تعتبر أكثر موثوقية لوجود مستندات ثبوتية تؤيّد تلك الأحداث الناتجة عن امتلاك الأصل ونشوء الإلتزام.

كما يتلاءم هذا المبدأ مع الكثير من المبادئ والعناصر المكونة للإطار الفكري للمحاسبة حيث[2]:

– يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر.

– رغم أنه يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية بأنه يتجاهل إثبات التغيير في ارتفاع أسعار الأصول، إلاَّ أنه يتلاءم مع مبدأ الحيطة والحذر، الذي يشترط الإستمرار في إثبات البنود المالية وتسجيلها وإظهارها في ميزانية المؤسسة وفقا لتكلفتها التاريخية، بحيث لا يتم إثبات أي زيادة محتملة في الأصول والإيرادات والالتزامات.

– يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق بحيث تبقى الأصول والمطلوبات مقيَّمة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى، بغض النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات.

رغم كل المزايا السابقة الذكر إلى أن هذا المدخل له سلبيات عديدة حيث وجهت له الكثير من الإنتقادات منها:

– يتجاهل مبدأ التكلفة التاريخية جميع التغيرات الحاصلة في القوى الشرائية لوحدة النقد وهذا يعني أن بنود الحسابات الواردة في سجلات المشروع مثبتة بقيم مختلفة وغير مكافئة في قوتها الشرائية رغم ثبات الخاصية العددية لها مما يجعل تجميعها ومعالجتها سوية عملية مظللة[3].

– أن الإستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الإستمرار في عرض عناصر القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظرا للتباعد الزمني في تواريخ المعاملات، وبالتالي الجمع

---

[1] نعيمة مخلوفي، **مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015–2016، ص 71.

[2] تامر بسام جابر الآغا، **أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين–**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، فلسطين، 2013، ص 29.

[3] آدم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر–3–، الجزائر، 2014–2015، ص77.

بين قيم وتكاليف وإيرادات أنفقت أو حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف شفافية ومصداقية القوائم المالية ووضعية المركز المالي والربح السنوي المحقق[1].

– أن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيمة الجارية مع المصروفات الممثلة بالقيم التاريخية التي تختلف باختلاف الأوقات واختلاف الفترات التي استنفذت فيها تلك المصروفات مما يترتب عليه عدم دقة نتائج المقارنات[2].

إن تطبيق التكلفة التاريخية يمكن أن يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها[3]:

- اتخاذ قرارات خاطئة سواءً من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية سبب ما تظهره من قيم غير صحيحة.
- دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة فعلا.
- توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.
- عجز الوحدة الاقتصادية عن إحلال أصول ثابتة محل الأصول الثابتة المهتلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

يمكن الإعتماد على مجموعة من بدائل التقييم بهدف تجاوز السلبيات والنقائص السالفة الذكر، من بينها التكلفة التاريخية المعدلة التي تعتمد على الأرقام القياسية كأداة لتوحيد وحدة النقد المستخدمة في تقييم بنود القوائم المالية والأحداث الاقتصادية في فترات زمنية مختلفة.

الفرع الثاني: التكلفة التاريخية المعدلة

تقوم هذه الطريقة على التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وترتكز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية الحالية، والقوة الشرائية يمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد من الازدهار إلى الانكماش والعكس[4]، ويتم الاعتماد في ذلك على الأرقام القياسية وهي عبارة عن " النسبة بين متوسط

---

[1] بن يوسف خلف الله، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السابع، جامعة أم البواقي، الجزائر جوان 2017، ص39.

[2] آدم حديدي، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[3] هواري معراج وآدم حديدي، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية**، ورقة بحث مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للتدقيق ISA يومي 13 و14 سبتمبر 2011، جامعة البليدة، الجزائر، ص 9.

[4] بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC العلمة–**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2010–2011، ص78.

الأسعار لمجموعة معينة من السلع والخدمات في تاريخ معين وبين متوسط الأسعار لنفس المجموعة من السلع والخدمات في تاريخ آخر[1]"، وتحسب هذه الأرقام القياسية وفق عدة طرق تؤدي كل منها إلى نتيجة مختلفة منها: طريقة "لاسبير"، طريقة "باشه"، طريقة "فيشر"، ومن أهم أنواع الأرقام القياسية المستخدمة[2]:

- الرقم القياسي لأسعار التجزئة ويسمى الرقم القياسي لأسعار المستهلك.

- الرقم القياسي لأسعار المستهلك.

- الرقم القياسي لإجمالي الناتج القومي ويقيس تغيرات الأسعار في كافة السلع والخدمات المنتجة في الاقتصاد ككل خلال سنة معينة.

ويتم تعديل بنود القوائم المالية وفق الصيغة التالية:

$$\text{قيمة البند المعدلة} = \text{القيمة التاريخية الأساسي} \times \frac{\text{الرقم القياسي في تاريخ القوائم المالية}}{\text{الرقم القياسي في تاريخ نشأة البند}}$$

ويتطلب استخدام هذه الطريقة تصنيف عناصر القوائم المالية إلى عناصر نقدية وعناصر غير نقدية وذلك لاختلاف معالجة كل منهما.

وكتقييم لهذه الطريقة يمكن القول أنها تساهم إلى درجة كبيرة في الحد من أثر التضخم في القوائم المالية وجعلها أكثر ملاءة لاتخاذ القرارات، إضافة إلى قدرتها على إثبات القيمة الحقيقية للمؤسسة.

إلاَّ أن هذا المنهج له العديد من السلبيات أهمها التأخر في تعديل القوائم المالية ووضعها تحت التصرف نظراً إلى التكاليف المرتفعة لإعداد القوائم المالية وفق التكلفة التاريخية المعدلة، كما يتعارض هذا المدخل مع العديد من المبادئ المحاسبية وأبرزها مبدأ الموضوعية.

الفرع الثالث: التكلفة الجارية

تتمثل التكلفة الجارية في القيمة النقدية أو السعر النقدي المعادل الذي كانت سوف تتحمله المنشأة لو قامت بشراء الأصل حاليا أو كانت ستحصل عليه المنشأة لو تحملت نفس الخصوم حاليا[3]، ويعتمد تحديد القيمة الجارية على عدة أساليب أهمها[4]:

---

[1] مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية –دراسة تحليلية تطبيقية–**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006، ص 80.

[2] نفس المرجع السابق، ص 81–82.

[3] سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 184.

[4] عبد المجيد موزارين وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص61.

- **القيمة الحالية (القيمة الاستعمالية):** وتعبر عن قيمة المنافع الاقتصادية المنتظرة من استخدام الأصل في نشاطات المؤسسة إلى غاية الاستغناء عنه، وتقدير قيمة هذه المنافع يتم بصعوبة لأنه يتطلب تقدير التدفقات التي يمكن تحقيقها من استخدام الأصل.

- **أسعار الخروج الجارية:** وتعني صافي القيمة البيعية، وتعبر عن المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا مقابل التخلي عن الأصل، أي سعر البيع مطروحا منه المصاريف اللَّازمة لإتمام عملية البيع.

- **أسعار الدخول الجارية (التكلفة الاستبدالية):** ويفترض هنا أن المؤسسة بصدد إحلال الأصل الموجود، لذا تعبر عن المبلغ الضروري لاستبدال الأصل بأصل آخر.

يؤدي تقييم الموجودات وفق القيمة الجارية إلى تغير قيمتها في قائمة المركز المالي إمَّا بالزيادة أو بالنقصان حسب الأحداث الاقتصادية التي أثرت عليها، ومن الضروري التفرقة بين البنود النقدية والبنود غير النقدية عند إعداد القوائم المالية على أساس التكلفة الجارية، مثلما هو الحال مع التكلفة التاريخية المعدلة.

الجدول رقم 03: مزايا وسلبيات طريقة التكلفة الجارية

مزايا طريقة التكلفة الجارية	سلبيات طريقة التكلفة الجارية
- تعتبر حديثة نسبيا في القياس المحاسبي. - تأخذ جميع التغيرات الجارية التي تطرأ على عناصر القوائم المالية. - تمثل مؤشرا جيدا لقياس الكفاءة ووسيلة للحفاظ على رأس المال. - تستخدم كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية.	- صعوبة إيجاد أصول مشابهة في السوق لتلك التي تحوزها المؤسسة. - غياب الموضوعية والقابلية للتحقق، لأن تحديدها يعتمد غالبا على التقدير مما يجعلها عرضة للتحيز والذاتية في التقدير - تتجاهل التغير في المستوى العام في الأسعار.

المصدر: عبد المجيد موزارين وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص62.

يمكن تعديل التكلفة الجارية بالرقم القياسي للأسعار العامة لتعكس التغير في القدرة الشرائية لوحدة النقد وهذا ما يسمح بمقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس جارٍ معبراً عنهما بنفس القوة الشرائية، مما يسمح بإبراز الأداء الحقيقي للمؤسسة بعد استبعاد مكاسب أو خسائر حيازة البنود النقدية والغير نقدية[1].

[1] بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص 83-84.

وبهدف تجاوز بعض نقائص مداخل التقييم السالفة الذكر جاءت المعايير المحاسبية الدولية بمنهج القيمة العادلة وسمحت بالاعتماد عليه كأساس لتقييم أغلب عناصر القوائم المالية، وسنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني.

إن تعدد بدائل القياس المحاسبي رغم أنه يعيق توفر خاصية الثبات إلَّا أنه يعتبر أمرا إيجابيا حيث يتيح للقائم بعملية القياس المحاسبي إمكانية تجاوز الأثر السلبي للمتغيرات الاقتصادية على القوائم المالية، كارتفاع معدلات التضخم، والركود في بعض القطاعات دون الأخرى، لكن يجب أن يتم الإفصاح عن كافة الجوانب المتعلقة بعملية القياس والسياسات المحاسبية المعتمدة في إعداد القوائم المالية، وتلبية كافة متطلبات الإفصاح التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

المبحث الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي والعوامل المؤثرة فيه

كانت عملية نشر المعلومات التي تتعلق بنشاط المؤسسة غير مهمة قبل ظهور أسواق رأس المال حيث أن وجهة نظر المسيرين والملاك كانت ترتكز على أنه لا يحق للجمهور الإطلاع على المعلومات المتعلقة بالمؤسسة ونشاطها، وذلك لعدم وجود قواعد قانونية تجبر المؤسسات على نشر هذه المعلومات من جهة، ولجهله بأهمية الإفصاح المحاسبي من جهة أخرى، إلى أن ظهرت البورصات وجاءت المعايير المحاسبية الدولية وظهر مفهوم الإفصاح المحاسبي، لذا سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى كل ما يتعلق بالإفصاح المحاسبي من مفهوم ونشأة وأهميته وأهداف وغيرها.

المطلب الأول: ماهية الإفصاح المحاسبي

تعتبر عملية عرض ونشر المعلومات الصحيحة والحقيقية وسيلة لخلق الثقة المتبادلة بين المؤسسة ومختلف الأطراف ذوي العلاقة وأصحاب المصلحة، ويأتي هذا العرض والنشر تحت مصطلح الإفصاح المحاسبي، فما هو الإفصاح المحاسبي؟ وكيف نشأ؟ وما هي أهميته بالنسبة لمختلف الأطراف؟

الفرع الأول: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يقصد بالإفصاح في اللغة "الكشف عن الشيء وبيانه[1]"، أما الإفصاح المحاسبي فقد تمَّ تعريفه من قبل العديد من الهيئات نذكر منها:

عرَّف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الإفصاح المحاسبي على أنه "عرض القوائم المالية بكل وضوح طبقا للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويتعلق ذلك بشكل وتصنيف المعلومات الواردة في القوائم

[1] محمد نواف عابد، **أثر الإفصاح الإختياري على الأداء المالي للوحدات الإقتصادية في بورصة فلسطين : دراسة تطبيقية على قطاع البنوك وقطاع التأمينات**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018، جامعة البليدة، الجزائر، ص 17.

والتقارير المالية ومعاني المصطلحات الواردة بها، حيث تكون أكثر ملاءمة للتنبؤ بوضعية الشركة مستقبلا لاتخاذ القرار الإستثماري[1]".

وعرَّفته هيئة سوق رأس المال الفلسطينية على أنه " الكشف عن المعلومات و/أو الأمور الجوهرية التي تهم المستثمرين الحاليين والمستقلين والجمهور، والتي تؤثر أو قد تؤثر في سعر الورقة المالية[2]"

كما قدم العديد من الباحثين تعاريف للإفصاح المحاسبي نذكر من بينهم "نسيم يوسف حنا" الذي عرّف الإفصاح المحاسبي على أنه " إظهار المعلومات المحاسبية باستخدام وسائل وأساليب مناسبة تساعد المستفيدين من تلك الوسائل والأساليب في تخفيض حالة عدم التأكد لديهم ويسمح بالتعرف على التطور الذي حققته المنشأة وبالتنبؤ بقدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل وإمكانياتها على سداد الالتزامات المترتبة بذمتها لصالح الغير[3]"

وعرَّفه "وليد ناجي الحيالي" على أنه " عملية إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية[4]"

وفي الأخير يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي بصفة عامة سواءً كان اختياري أو إلزامي بموجب القوانين والتشريعات يتمثل في عرض المعلومات التي تهم مختلف الأطراف ذَوي العلاقة بالمؤسسة بصورة دورية، والتي تؤثر في القرارات المتخذة من طرفهم، ويستحسن التوسع في الإفصاح وعرض المعلومات بهدف التقليل من حالة عدم التأكد لديهم عند اتخاذ القرارات، حيث يحبَّذ أن يشمل الإفصاح المحاسبي على القوائم المالية و السياسات المحاسبية وأساليب التقييم المعتمدة في إعدادها ومختلف الإيضاحات المتعلقة بذلك، نتائج التحليلات المالية والغير مالية، المشاريع المستقبلية والاستراتيجيات والتقديرات، المساهمات الاجتماعية البيئية، مشاريع البحث والتطوير في المؤسسة،...إلخ.

الفرع الثاني: ظهور الإفصاح المحاسبي

إن الإفصاح وليد الانفصال بين الملكية والإدارة، وهذا الانفصال الذي أوجد بعدا بين المساهمين المالكين للشركة وبين الدفاتر والسجلات والحسابات المختلفة للشركة، ومع ظهور الثورة الصناعية في

---

[1] عبد القادر بكيحل ومحمد أمين بربري، **دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح بالمؤسسة الإقتصادية، –دراسة حالة مجمع صيدال–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية والدراسات الإقتصادية، جامعة البليدة، العدد 37، أفريل 2019، ص162.

[2] محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص17.

[3] نسيم يوسف حنا، **مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير، جامعة الموصل**، العراق، 2006، ص 28–29.

[4] ياسمينة عمارة وخديجة بلحياني، **أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) – دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير**–، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد الأول، جانفي 2018، جامعة تبسة، الجزائر، ص 5.

منتصف القرن التاسع عشر حتى ظهرت شركات ضخمة تعرف بشركات المساهمة يملكها عدد كبير من المساهمين متباينين في المستوى الثقافي والاقتصادي...الخ، حيث يصعب عليهم تولي إدارة الشركات بأنفسهم ممَّا أدى إلى توكيل أشخاص مهنيين بهذه المهام، أي حدوث انفصال بين الملكية والإدارة[1].

وخلال الفترة الممتدة بين 1929-1933 حدثت أزمة كساد عامة سميت بالأزمة الاقتصادية الكبرى وأدت إلى إفلاس الكثير من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم مما جعل العديد منها مجبرة على اللجوء إلى الاقتراض لمحاولة درء الإفلاس وخوفا من هبوط أسعار أسهمها مما يسرِّع في إفلاسها، وغالبا ما كان يتم التظليل عن طريق إقرار سياسات تؤدي إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل مغاير للواقع أمَّا المساهمون أو المقرضون الذين كانت مصالحهم تتضرر من جرَّاء الأخذ بهذه البيانات فكانوا يلجؤون إلى القضاء لمساءلة المحاسب والمدقق والإدارة وكثيراً ما كانت الأحكام تصدر ضد المدقق أو المحاسب أو الإدارة دفاعا عن مصالح المجتمع المالي ضد الغش والتلاعب.

ويتضح مما سبق أن السبب الرئيسي لظهور الإفصاح المحاسبي هو الانفصال بين الإدارة والملكية لتلبية احتياجات المساهمين في المؤسسة، ولكنه لا يقتصر على هذا الطرف فحسب بل أصبح ضرورة حتمية في ظل تزايد أصحاب المصلحة في المؤسسة تزامنا مع التطورات الاقتصادية، حيث تزايد عدد المهتمين بنشاط المؤسسة ومركزها المالي، فالدولة يهمُّها الإفصاح المحاسبي لتحديد ما على المؤسسات من ضرائب وأعباء مالية اتجاهها، والبنوك وأصحاب الفائض التمويلي يهتمون بالإفصاح المحاسبي لدراسة وتحديد قدرة المؤسسات الطالبة للتمويل على الاستدانة والالتزام بآجال التسديد والاستحقاق، والمستثمرين الراغبين في تملك أسهم المؤسسة في حاجة إلى الإطلاع على كل ما يتعلق بالمؤسسة قبل اتخاذ القرار الاستثماري، وحتى الموردون والزبائن والموظفين ومختلف الأطراف ذوي العلاقة يهمهم الاطلاع على التقارير السنوية للمؤسسة لمعرفة قدرتها على المحافظة على مكانتها في السوق واستمراريتها، وهنا تكمن أهمية الإفصاح المحاسبي وضرورة وجوده[2].

ونظراً لأهمية المعلومات المتعلقة بالمؤسسة التي يجب الإفصاح عنها، وأمام هذا الوضع المتمثل في زيادة الطلب عليها لتلبية حاجة مختلف الأطراف، فإنه لابد أن تتميز هذه المعلومات بالشفافية والمصداقية والدقة حتى تكون صحيحة وتساعد مستخدميها على اتخاذ القرارات الصحيحة والرشيدة.

ومع الانفتاح الاقتصادي والتجاري وظهور الشركات المتعددة الجنسيات كان لا بد من توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول لتسهيل فهم المعلومات المفصح عنها من مختلف الأطراف

[1] محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، 2014، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] عبد الحليم سعيدي، مرجع سبق ذكره، ص 173.

المحلية والأجنبية، وتزامنا مع ظهور الجمعيات المهنية في مجال المحاسبة تم إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، والتي حددت قواعد وشروط بهدف ضمان توحيد الإفصاح المحاسبي على اختلاف اللغات والدول، وضمان جودة المعلومات المفصح عنها وتميزها بالشفافية والمصداقية.

الفرع الثالث: أهمية وأهداف الإفصاح المحاسبي

إنَّ للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة سوءً بالنسبة للمؤسسة وبالنسبة لكافة الأطراف أصحاب المصلحة، ولقد تزايدت أهميته في السنوات الأخيرة ويعود ذلك إلى[1]:

– صعوبة حصر الأحداث في تقارير ملخصة بسبب التعقيد في أنشطة الأعمال ونتيجة لذلك تستعمل الملاحظات بصورة مكثفة في شرح الأحداث وآثارها المستقبلية.

– الحاجة للمعلومات المالية والتنبؤية الفورية.

– تجنب حدوث أزمات مالية والحاجة لضبط حركة النشاط.

– التوسع في مفهومه التقليدي وجعله إفصاحا تثقيفيا لتقليل المشاكل التي تخلقها نظرية العدالة.

حيث يؤدي الإفصاح المحاسبي دورا هاما في تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والخارجية، وبالتالي زيادة كفاءة الأسواق المالية، والوصول إلى الأسعار الحقيقية للأسهم، وكذلك زيادة حجم عمليات السوق وتحقيق السيولة اللَّازمة التي تشجع على التعامل فيها، الأمر الذي يؤدي بالتبعية إلى تخفيض تكلفة المعلومات، وزيادة العائد منها وتحقيق المنفعة لاقتصاد البلد[2]، أي أن الإفصاح المحاسبي يساعد المستثمر في توقع العائد ودرجة المخاطرة التي يمكن أن تنتج عن قرار الإستثمار في الأسواق المالية.

فالإفصاح عنصر جوهري من عناصر خلق الشفافية وزيادة الثقة بالاستثمار في الأوراق المالية، وذلك من خلال نشر كافة المعلومات المحاسبية والمالية بصورة دورية للمستثمرين، لأن المعلومات المحاسبية تعد المصدر الأساسي في وضع أو إنشاء أو تركيب هيكل الأسعار النسبي للأوراق المالية[3].

كما يفيد الإفصاح المحاسبي في إجراء المقارنات المرجعية سواءً على مستوى المؤسسة ذاتها لمدد مختلفة أو بين المؤسسات ومؤسسات أخرى لنفس المدة[1].

---

[1] زوينة بن فرج، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية–** ، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 15، الجزائر، 2015، ص 54.

[2] عبد القادر بكيحل ومحمد أمين بربري، مرجع سبق ذكره، ص 164.

[3] عبد القادر بسبع وبن علية بن عيسى، **دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره فعلى زيادة كفاءة الأسواق المالية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، جامعة الجلفة، الجزائر، مارس 2017، ص 57.

إضافة إلى كل ما سبق فإن الإفصاح المحاسبي يعتبر من أهم المبادئ الأساسية لتحقيق حوكمة الشركات والتي جاءت بها منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية سنة 1999[2].

ولقد جاء الإفصاح المحاسبي لتحقيق مجموعة من الأهداف المتعلقة بحماية المؤسسات والمستثمرين من جهة، والاقتصاد الوطني من جهة أخرى، يمكن إيجازها فيما يلي[3]:

- حماية الاستثمارات سواءً كانت من الأموال العامة أو الخاصة.

- تنمية الإستثمارات.

- جذب المزيد من الإستثمارات المحلية والأجنبية للاقتصاد الوطني.

- حماية العاملين وخلق المزيد من الوظائف من خلال زيادة الإستثمارات.

- إطلاع المقرضين المستقبليين أو الحاليين على الأوضاع المالية لهذه الشركات.

- تجنيب الاقتصاد الوطني مخاطر الهزات المالية المفاجئة.

الفرع الرابع: المقومات الرئيسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يجب أن تتوفر مجموعة من الشروط حتى يلبي الإفصاح المحاسبي الغاية التي جاء من أجلها ومن أهمها أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب وبدون تأخير حتى لا تفقد هذه القوائم فائدتها، وأن تكون المعلومات التي تحتويها موجهة لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى[4].

كما يجب أن يرتكز الإفصاح المحاسبي على مجموعة من المقومات لتحقيق الأهداف المرجوة منه ويمكن إيجاز هذه المقومات فيما يلي:

- **تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية:** حيث تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومة المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة ومنها من يستخدمها

[1] عبد المطلب بيصار وعبد الحفيظ قارة ونورة زبيري، **أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 02، جامعة محمد بوضياف – المسيلة –، الجزائر، 2016، ص 140.

[2] عبد القادر بكيحل وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 163-164 بتصرف.

[3] نسيم يوسف حنا، مرجع سبق ذكره، ص29.

[4] محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

بصورة غير مباشرة، لذا يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير[1].

– **تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومة المحاسبية:** حيث يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار ملاءمة المعلومات، فتعد الملاءمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح أو نوعها، في حين تعد المادية أو الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها أو كميتها[2].

– **تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:** إن المؤسسة مجبرة على اختيار المعلومات التي تفصح عنها وهذا خشية استغلالها من قبل الوحدات الاقتصادية المنافسة لها، لذا فإن من بين المشاكل التي تواجه الوحدة الاقتصادية هي كيفية القيام بعملية الموازنة بين الإفصاح عن معلومات مفيدة وبين الحرص على عدم الكشف عن المعلومات السرية خشية استغلالها من قبل الوحدات الاقتصادية المتنافسة سواءً داخل القطر أو خارجه، لذا يجب أن تحدد المؤسسة نوع وطبيعة المعلومات التي تفصح عنها[3].

– **تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية:** والتي تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية[4].

– **تحديد الوقت المناسب للإفصاح عن المعلومات:** وهو أن يتم تحديد الفترات المناسبة التي يتم الإفصاح خلالها، وتكون أكثر تقارب فيما بينها مثل التقارير السداسية أو المعلومات الفصلية، ويعتبر عامل الدقة المحدد الأساسي لتقارب و تباعد الفترات الزمنية[5].

---

[1] حسين جميل غافل البديري، **أثر جودة المعلومات في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد الأول، جامعة الكوفة، العراق، 2017، ص362 .

[2] نوارة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، **مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي SCF مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد IAS 1–دراسة تحليلية للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية–، المجلد 14، العدد 29، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016، ص 55.

[3] حسين جميل غافل البديري، مرجع سبق ذكره، ص 363.

[4] محمد رمزي جودي وأمينة جودي، **مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد الثاني، جامعة المسيلة، أفريل 2017، ص207.

[5] مسعود صديق وفؤاد صديقي، **محددات الإفصاح الحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**، العدد 2، جامعة المسيلة،الجزائر، 2016، ص 79.

إن المقومات السالفة الذكر تعتبر من الأسس التي يستحسن توافرها حتى يلبي الإفصاح المحاسبي احتياجات متخذي القرار من جهة، وحتى لا يضر بمصلحة المؤسسة من جهة أخرى.

المطلب الثاني: أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي.

يجب أن لا يتم الخلط بين أنواع وأساليب الإفصاح المحاسبي، فأساليب الإفصاح المحاسبي هي الطرق التي يتم بها الإفصاح إما من خلال القوائم المالية أو بطرق أخرى، أمَّا أنواع الإفصاح المحاسبي فتنقسم حسب مجالات الإفصاح وحجم المعلومات المفصح عنها وغيرها من التقسيمات المتعلقة بمضمون الإفصاح، عكس الأساليب التي تتعلق بكيفية الإفصاح.

الفرع الأول: أنواع الإفصاح المحاسبي.

ينقسم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع سنحاول التطرق إليها بالتفصيل من خلال التقسيمات التالية:

أ-حسب مجالات الإفصاح:

ينقسم إلى:

1- الإفصاح التقليدي (الوقائي) : يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية، بحيث تكون غير مظللة لأصحاب الشأن، والهدف الأساسي لذلك حماية المستثمر العادي الذي له قدرة محدودة على استخدام المعلومات، لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية، فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مظللة للمستثمرين الخارجيين[1].

2- الإفصاح الإعلامي (التثقيفي): هو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية والغير عادية في القوائم المالية، والإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، وأن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب فئات أخرى[2].

ب- حسب حجم المعلومات:

[1] أمينة محمد طيفور، الدراسة **المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS/IFRS (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2016-2017، ص 135.

[2] محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص 18.

ينقسم إلى:

1 – الإفصاح الكامل (الشامل): يتمثل في عرض كافة المعلومات الملائمة التي تؤثر بشكل أو بآخر في سلوك مستخدمي القوائم المالية بدقة حتى تضمن عدم إخفاء أي معلومة جوهرية قد تؤثر على مصالح المستثمر العادي، ويجب التنبيه أن الإفصاح الكامل أو الشامل لا يقصد به عرض كافة المعلومات دون تمييز فالإفراط في المعلومات المعروضة أمر غير مستحب نظرا لعرض تفاصيل غير مهمة مما يؤدي إلى إخفاء معلومات هامة وتجعل القوائم المالية صعبة الفهم والتفسير، بالإضافة إلى تحمل تكاليف إضافية دون مبرر[1].

ويعتمد الإفصاح الكامل على الفروض المحاسبية التالية[2]:

– احتياجات المستخدمين الخارجيين للمعلومات المالية، ويمكن مقابلتها بمجموعة من الكشوف المالية ذات الغرض العام.

– إن هناك احتياجات مشتركة للأطراف الخارجية، يمكن مقابلتها إذا ما اشتملت الكشوف المالية ذات الغرض العام على معلومات ملائمة عن النواتج والثروة.

– يتحدد دور المحاسب في الإفصاح عن المعلومات الملائمة للاحتياجات الخارجية من خلال إعداد الكشوف المالية.

– أن أسلوب الكشوف المالية ذات الغرض العام يعتبر أنسب وسائل الإفصاح، وذلك من وجهة نظر مقارنة التكلفة بالعائد، بالمقارنة بأساليب الإفصاح الأخرى.

بمعنى أن الكشوف المالية تعطي صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة الاقتصادية وتتضمن عرض كافة المعلومات الملائمة التي تلبي حاجة مستخدميها.

2– الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف، إذ يتوجب إخراج القوائم والتقارير المالية بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى، من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن[3].

---

[1] محمد فيصل مايدة ، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2016–2017، ص 176.

[2] الحاج نوي، **أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2015–2016، ص137.

[3] عبد القادر بكيحل وبربري محمد أمين، مرجع سبق ذكره، ص 162.

3- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية، بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية[1].

4- الإفصاح التفاضلي: يتم في هذا النوع من الإفصاح التركيز في القوائم المالية بصورة مختصرة على التفاصيل أو التفاوت بين البنود بعقد المقارنات لتوضيح التغيرات الجوهرية وتحديد الاتجاه العام للتغيرات أو التفاصيل، ويعتمد مدخل الإفصاح التفاضلي على التقارير السنوية المختصرة بحجة أن بعض المساهمين يحتاجون إفصاحا شاملا، ولكن الكثير منهم لا يحتاجون إلاَّ إلى معلومات مالية ملخصة وذات تحليل فني أقل[2].

5- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن أن نلاحظ أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا عن أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد[3].

ويعد الإفصاح الكافي أكثر المفاهيم شيوعا في الاستخدام لما له من تأثير على قرارات المستثمرين وهو يفترض الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها والتي تجعل القوائم المالية غير مظللة، بينما الإفصاح العادل ينطوي على هدف أخلاقي بتحقيق معاملة متساوية لجميع قراء القوائم المالية، إلا أن الإفصاح الكامل يفترض عرض جميع المعلومات الملائمة، وقد ينظر على أنه يعني عرض معلومات زائدة، وقد تكون المعلومات الكثيرة ضارة، لأن عرض التفاصيل غير المهمة يخفي المعلومات الجهورية، وبذلك يضر أكثر مما يفيد ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير ومطولة إلى الدرجة التي قد تكون مملة[4].

جـ-حسب درجة إلزامه:

ينقسم إلى:

---

[1] عبد العزيز قتال ورفيق يوسفي، **دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الرويبة للمشروبات (2012-2015)**، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، العدد 4، جامعة حمة لخضر-الوادي-، جوان 2018، ص 216.

[2] رياض زلاسي وعبد الغني دادن، **أثر الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مجلة معارف، العدد 21، جامعة البويرة، ديسمبر 2016، ص 201.

[3] بن يوسف خلف الله، مرجع سبق ذكره، ص3.

[4] حنان قلوع، **حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية -حالة الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014-2015، ص 59-60.

1 – الإفصاح الإلزامي: ويتم الإفصاح هنا وفقا لما نصت عليه القوانين المختصة، وذلك قد يكون على حساب معلومات أخرى ربما تكون مهمة، إلاَّ أن القوانين المختصة لم تولي الاهتمام الكافي لإظهارها[1].

2- الإفصاح الاختياري: يتمثل في إضافة معلومات وبيانات بواسطة الشركات لإعلام متخذي القرارات عن المعلومات المالية وغير المالية زيادة على متطلبات الإفصاح الإجباري(الذي تفرضه القوانين السارية)، إذ يمثل خيارات حرة من قبل إدارة الشركة لتوفير معلومات محاسبية ومعلومات إضافية تبدو ملائمة لاحتياجات متخذي القرار في التقارير المالية السنوية للشركة، ويمكن أن تكون هذه المعلومات عامة عن الشركة وتاريخها ونشاطها ووضعها المستقبلي، معلومات عن الإدارة وحملة الأسهم، نتائج التحليلات المالية والغير مالية، المساهمات الاجتماعية والبيئية للشركة وغيرها[2].

إن الإفصاح المحاسبي على اختلاف أنواعه يتم إما من خلال عرض المعلومات في تقارير مالية نموذجية مبنية على أساس المعايير الدولية للتقرير المالي، أو من خلال مجموعة من الإيضاحات أو الجداول أو الأشكال التي تقتضيها الحاجة، وتتماشى مع مستوى فهم أصحاب المصلحة ومتخذي القرار.

الفرع الثاني: أساليب الإفصاح المحاسبي

توجد عدة أساليب للإفصاح نذكر منها:

1- الإفصاح في صلب القوائم المالية: حيث يجب أن تظهر المعلومات الهامة والملائمة في صلب واحدة أو أكثر من القوائم المالية إن أمكن ذلك، فالأصول والالتزامات ونتائج العمال وحقوق المساهمين يجب أن يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية طالما يمكن قياس العمليات والتغيرات الأخرى بموثوقية وبدرجة عادلة من الدقة حيث أن لطريقة عرض المعلومات دورا هاما في مساعدة مستخدمي البيانات المالية في التنبؤ بالأرقام المستقبلية[3].

2- المعلومات بين الأقواس: يجب أن تعرض أكثر المعلومات أهمية في صلب القوائم المالية بدلا من عرضها في شكل ملحوظات أو جداول ملحقة، وإذا تعذر جعل عناوين العناصر في القوائم المالية وصفية بدرجة كاملة دون أن تكون طويلة جدا، فإنه يمكن عرض الشروح التفصيلية أو التعريفات كملاحظات بين أقواس تلبي عناوين القوائم[4].

---

[1] محمد الهادي ضيف الله، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السادس، المجلد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص88.

[2] رشا حمادة، **قياس أثر الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية –دراسة ميدانية في بورصة عمان–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، عمادة البحث العلمي– جامعة الأردن، الأردن، 2014، ص681 بتصرف.

[3] الحاج نوي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[4] نوارة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، مرجع سبق ذكره، ص54.

3- الإفصاح عن الملاحظات والهوامش (الإيضاحات): لقد تطور حجم وجود الإيضاحات والهوامش في التقارير السنوية نتيجة لأهميتها في التفسير وشرح البنود الغامضة وضرورتها لضمان أفضل عرض لتلك المعلومات، ويجب تجنب التكرار في الشروحات وكذا عدم الإفراط في استخدام الملاحظات والهوامش، وتمتاز هذه الأساليب بكونها تستخدم في عرض المعلومات الغير كمية بأكثر تفاصيل، ويعاب عليها أنها تمثل معلومات يصعب فهمها وتفسيرها، كما أن الإفراط في استخدامها يجعل تلك الملاحظات مهملة من طرف المستخدمين[1].

4- التقارير والجداول الملحقة: يتم اللجوء إليها عندما لا يمكن إجراء الإفصاح عن بعض المعلومات ضمن القوائم المالية وتكون هذه المعلومات ذات أهمية كبيرة كأن يتم إعداد القوائم المالية بالتكلفة التاريخية المعدلة أو التكلفة الجارية[2].

5- تقرير رئيس مجلس الإدارة: هذا التقرير يعتبر متمما للقوائم المالية والذي من دونه يصعب تغيير الكثير من معلومات القوائم المالية، ويجب أن يشتمل التقرير على ما يلي[3]:

- الأحداث الغير مالية والتغيرات التي حدثت خلال السنة وتؤثر على عمليات المؤسسة.
- التوقعات المستقبلية المتعلقة بمستقبل الصناعة والاقتصاد ودور المؤسسة فيها.
- خطط النمو والتوسع والتغيرات في العمليات في الفترات المقبلة.
- النفقات الرأسمالية المتوقعة وآثارها.
- الجهود المبذولة في البحوث التجارية.

6- تقرير مراجع الحسابات: يعد تقرير المدقق من مصادر المعلومات المهمة الأخرى التي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، إن تقرير المراجع الخارجي ليس أداة للإفصاح عن المعلومات المالية الخاصة بالمؤسسة، ولكنه يؤدي دوره كطريقة للإفصاح ومما سبق فإن المؤسسة تستخدم الأسلوب الذي تراه مناسبا لها[4].

[1] مسعود صديق وفؤاد صديقي، مرجع سبق ذكره، ص 80.

[2] نسيم يوسف حنا، مرجع سبق ذكره، ص 36 بتصرف.

[3] عبد العزيز قتال ورفيق يوسفي، مرجع سبق ذكره، ص218.

[4] نوارة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، مرجع سبق ذكره، ص55.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي

توجد مجموعة العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة على درجة الإفصاح المحاسبي سنحاول التطرق إلى أهمها في ما يلي:

1- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: في كل دول العالم لا بد أن تعطي الشركات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات، ولا شك أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم تختلف من دولة إلى أخرى باختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة، لذا فإنه من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة[1].

2- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها ومن أهم هذه الصفات على سبيل المثال أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها، وأن تكون هناك ثقة في المعلومات وأيضا قابليتها للتحقق، والمقارنة وخصائص أخرى، في هذا الجانب تؤكد لجنة معايير المحاسبة المالية الأمريكية أن المعلومات الواردة بالتقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها[2].

3- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبنى في كل دولة، فالدولة التي تتبع المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي تعتبر خطة المحاسبة المحلية لديها المصدر المهم للوائح المحاسبة، وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، في حين الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فتلعب بها المنظمات المهنية وهيئات يبادل الأوراق المالية دورا هاما في تحديد درجة الإفصاح ومعاييره[3].

كما يرجع اختلاف معايير الإفصاح إلى أهداف الدولة من فرض النظام المحاسبي السائد، كأن يتم تكييف الإفصاح المحاسبي بما يضمن ممارسة رقابة ضريبية على الشركات الناشطة أو أن يتم تكييفه بما يساعد المستثمرين والمساهمين على التداول في السوق المالي بالنسبة للدول التي تعتمد على الأسواق المالية في التركيبة الاقتصادية، حيث أن شدة التنافس على الموارد المحدودة في السوق المالي تجعل

[1] محمد رمزي جودي وأمينة جودي، مرجع سبق ذكره، ص 207.

[2] حسين جميل غافل البديري، مرجع سبق ذكره، ص 365-366.

[3] حكيم براضية وبن علي بلعزوز، **أهمية الإفصاح وفق معايير المحاسبة المالية الإسلامية لدعم حوكمة الشركات بالمؤسسات المالية الإسلامية**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015، ص 78.

المؤسسات تسعى إلى جذب إقبال المساهمين والمستثمرين وذلك من خلال توفير مستوى راقي من الإفصاح لزرع الثقة في تسيير العلاقة مع مختلف المتدخلين في السوق المالي[1].

4- أساليب الإفصاح عن المعلومات المحاسبية: تختلف طرق الإفصاح المحاسبي حسب الهيئة المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة والإفصاح في الدولة المعنية من جهة، وحسب الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال توجيه الاقتصاد الوطني نحو الإعتماد على الجباية أو الأسواق المالية على سبيل المثال كما سبق وأن ذكرنا من جهة أخرى، وهناك العديد من الطرق الشائعة للإفصاح عن المعلومات المحاسبية سواءً ضمن التقارير المالية أو خارجها كما سبق وأن ذكرنا في المطلب السابق.

5- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية نفسها: وهي عبارة عن مجموعة من العوامل المرتبطة بالوحدة الاقتصادية مثل حجم الوحدة وطبيعة نشاطها وعدد المساهمين، وصافي الربح، وغيرها من العوامل[2]، وتكون هذه العوامل مرتبطة بالمؤسسة ونشاطها العادي أو بعض الأنشطة والأحداث الاستثنائية حيث أنه[3]:

- بالنسبة لحجم الوحدة فإن الوحدات الاقتصادية الكبيرة الحجم تقوم بالإفصاح بصورة أكبر من الوحدات المتوسطة والصغيرة الحجم وذلك لعدة أسباب منها أن لها تأثير كبير في المجتمع من حيث عدد العاملين فيها ونوعية المنتجات وحجم تأثيرها في البيئة وضغط وسائل الإعلام والمجتمع، حيث تسعى للمحافظة على صورتها الحسنة بصفة دائمة.

- بالنسبة لإدراج الشركة في سوق الأوراق المالية فإن ذلك يتطلب زيادة حجم الإفصاح حيث يُفرض عليها ملئ عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها المستقبلي ونتائج أعمالها، وبهذا تكون تحت الضغط لزيادة حجم الإفصاح وتحسينه وفق متطلبات الإدراج في السوق المالي.

6- المنظمات والمؤسسات الدولية: تعتبر المنظمات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح المحاسبي، ومن أهم هذه المنظمات:

---

[1] عمارة ياسمينة وخديجة بلحياني، مرجع سبق ذكره، ص7-8 بتصرف.

[2] حسين جميل غافل البديري، مرجع سبق ذكره، ص 365.

[3] حكيمة مناعي، **أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 08، جامعة تلمسان، الجزائر، ديسمبر 2018، ص 126-127 بتصرف.

- **الجمعية الاقتصادية الأوروبية:** هي عبارة عن منظمة تضم دول الإتحاد الأوروبي، وتعمل على إصدار مجموعة من التوجيهات المتعلقة بالإفصاح من حيث المحتوى والأهداف وشكل الاجتماعات الإعلانية وكذا الإفصاح القطاعي[1].

- **منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية:** هي منظمة دولية تأسست عام 1960 وبدأت تهتم بالمحاسبة منذ عام 1970، حيث شكلت سنة 1975 لجنة الاستثمار الدولي والتنظيمات المتعددة الجنسيات وقد قامت هذه الأخيرة بإصدار توجيهات خاصة بالشركات المتعددة الجنسيات سنة 1976 وعُدّلت في 1979، وقد كانت المتطلبات الأساسية التي أتت بها هذه التوجيهات متعلقة بالإفصاح عن المعلومات المالية، الاجتماعية والقطاعية، وقد كان لهذه التوجيهات نوع من التأثير على الدول الأنجلوسكسونية باعتبار هذه التوجيهات قريبة من معايير المحاسبة المالية[2].

- **لجنة معايير المحاسبة الدولية:** وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، في سنة 1999م كانت تمثل اللجنة 143 منظمة من 104 دولة، وهي الهيئة المستقلة الوحيدة التي عهدت إليها المؤسسات المحاسبية المهنية الأعضاء بمسؤولية وسلطة إصدار معايير محاسبية دولية وأصدرت 41 معياراً محاسبيا دوليا قبل إعادة هيكلتها[3].

لقد كان للمنظمات السالفة الذكر أثر كبير في وضع قواعد وأسس الإفصاح المحاسبي وإنشاء المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي أصبحت مرجع دوليا في صياغة الأنظمة المحاسبية واعتماد السياسات المحاسبية وفي عملية التقرير المالي.

إن الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية هو منتوج أو خلاصة العمل المحاسبي، لذا يجب أن يكون بالقدر اللازم الذي يلبي احتياجات مستخدمي هذه القوائم، ورغم تعدد أنواع الإفصاح المحاسبي، إلا أن إعداد القوائم المالية مرتبط ببعض الشروط ويتم وفق بعض النماذج ويجب أن تتوفر فيها بعض المعلومات التي حددتها المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، والأنظمة المحاسبية المالية للدول المعنية، وسنتطرق إليها بالتفصيل في المبحث الموالي.

[1] عمارة ياسمينة وخديجة بلحياني، مرجع سبق ذكره، ص8.

[2] فاطيمة حميد وجهاد غريسي وعمر الفاروق زرقون، **دور المنظمات المحاسبية الدولية في تطور نظرية المحاسبة**، كتاب الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص447.

[3] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص 36.

المبحث الرابع: عرض القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر القوائم المالية مخرجات العمل المحاسبي وهي المرآة التي تعكس صورة المؤسسة لدى مختلف الفاعلين في البيئتين الداخلية والخارجية، لذا فهي ذات أهمية كبيرة ولا تقل أهمية عن وظيفة المحاسبة، ويتجلى ذلك في أن الهدف الأساسي من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي كان يتمثل في الوصول إلى إعداد قوائم مالية ذات موثوقية ومصداقية وقابلة للمقارنة، من خلال توحيد الممارسات المحاسبة في كل الدول، ولقد جاء المعيار المحاسبي الدولي IAS1 ليوضح أهم القوائم المالية الواجب على المؤسسات عرضها وأهم العناصر التي يجب أن تتضمنها هذه القوائم.

المطلب الأول: التعريف بالقوائم المالية وأهم الأطراف المستخدمة لها

تعتبر القوائم المالية المرآة العاكسة لصورة المؤسسة لدى مختلف الأطراف الخارجية، فهي الأداة التي يعتمدون عليها في اتخاذ القرارات، لذا فهي تحظى بقدر بالغ من الأهمية، ويقوم إعدادها على مجموعة من المعايير والإفتراضات، لتحقق الأهداف المطلوبة والتي أُعِدَّت من أجلها.

الفرع الأول: تعريف القوائم المالية.

توجد العديد من التعاريف للقوائم المالية من مصادر مختلفة، سواءً من طرف الباحثين أو بعض الهيئات المهنية الدولية حيث تم تعريفها كما يلي:

التعريف الأول: "هي مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية وللأداء ولتغيُّر الوضعية المالية للمؤسسة عند إقفال الحسابات[1]"

التعريف الثاني: "هي عبارة عن أداة محاسبية يستخدمها المحاسبون لإظهار نتيجة المؤسسة أو مركزها المالي عن فترة مالية ماضية أو توقع هذه النتيجة والمركز المالي عن فترة مالية مقبلة[2]"

التعريف الثالث: " تعد بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة، فهدف القوائم المالية هو توفير معلومات عن المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعد مفيدة لشريحة

[1] عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش، **أثر القياس والإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس عشر، المجلد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019، ص 118.

[2] عيشور ذهبية، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2017، ص 354.

عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتُظهر القوائم المالية أيضا نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها[1]"

التعريف الرابع:" هي الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، وتمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية[2]"

وفي الأخير يمكن تعريف القوائم المالية على أنها أداة محاسبية تتمثل في مجموعة من الوثائق التي تمَّ إعدادها من خلال مسك محاسبة للمؤسسة وفق إطار قانوني ومعايير محددة مسبقاً، تسمح بإعطاء صورة واضحة عن المركز المالي والأداء المالي والعديد من المعلومات المالية الخاصة بالمنشأة خلال فترة زمنية معينة وفق ما حددته المعايير المحاسبية الدولية ، وتعتبر الوسيلة الأساسية توصيل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية، والمرجع الأساسي لاتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشأة ونشاطها.

الفرع الثاني: أهداف القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

حدد الإطار النظري لمجلس معايير المحاسبة الدولية الأهداف التي تسعى القوائم المالية إلى تحقيقه في ما يلي[3]:

- تهدف إلى تقديم معلومات عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتغير في الوضع المالي للمؤسسة.

- تلبي القوائم المالية المعدة الاحتياجات المشتركة لمعظم المستخدمين.

- تظهر القوائم المالية أيضا نتائج تقييم كفاءة الإدارة في القيام بواجباتها وتساعد في محاسبتها عن الموارد المؤتمنة عليها.

- تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين والمستخدمين الآخرين لاتخاذ القرارات المناسبة.

- تساعد المهتمين بالمؤسسة بتقدير مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة من توزيعات الأرباح.

- تقدم معلومات لازمة عن المصادر الاقتصادية للمؤسسة والحقوق المرتبطة بها.

---

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 1"عرض القوائم المالية "، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 3.

[2] زين عبد المالك، **القياس الإفصاح عن القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي- دراسة حالة مجمع صيدال وحدة الحراش-(2012-2013)**، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2015/2014، ص20.

[3] محمد فؤاد هني، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية -دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري-**، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013/2012، ص 17.

– تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها والتدفقات النقدية حسب أنشطة التمويل الاستغلال والاستثمار.

الفرع الثالث: أهم مستخدمي القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية أهم وسيلة تسمح لمختلف الأطراف بالإطلاع على وضعية المؤسسة ومركزها المالي، حيث تحتاج العديد من الفئات المكوّنة لبيئة المؤسسة إلى المعلومات المالية والمحاسبية لاتخاذ القرارات الرشيدة، وسنحاول تحديد أهم هذه الفئات في ما يلي[1]:

1- المستثمرون الحاليون والمحتملون: يستخدمون المعلومات المالية لاتخاذ القرارات المتعلقة بشراء الأسهم أو استمرارية الاحتفاظ بها أو بيعها، ويهم هؤلاء المستثمرين التعرف على مدى تقدم المنشأة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة هذه النتائج مع المنشأة الأخرى المماثلة.

2- الموظفون: يحتاج الموظف في المنشأة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

3- الموردون والدائنون التجاريون: تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت المنشأة ستُكَوّن عميل جيّد قادر على تسديد ديونه.

4- العملاء: يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد في التنبؤ بوضع المنشأة المستقبلي وقدرتها على الإستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها.

5- المقرضون: يحتاج المقرضون إلى معلومات للتأكد من الملاءة المالية للمؤسسة المقترضة وقدرتها على التسديد في الآجال المحددة.

6- الحكومة: تحتاج إلى القوائم المالية لفرض الضرائب على المؤسسة وإعداد بعض الإحصائيات المتعلقة بالاقتصاد الوطني للدولة.

الفرع الرابع: الفروض والمبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية.

إن إعداد القوائم المالية يقوم على مجموعة المبادئ ويتطلب توفر بعض الشروط الأساسية كغيره من العمليات المحاسبية، سنتطرق إليها فيما يلي:

[1] كمال بن يخلف، مرجع سبق ذكره، ص 54.

1- الفروض المحاسبية لإعداد القوائم المالية:

يقوم إعداد القوائم المالية على فرضيتين أساسيتين يتمثلان في:

أ- أساس الاستحقاق:

من أجل تحقيق المصداقية للقوائم المالية فيجب أن تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، لأن القوائم المالية المعدة على أساس الاستحقاق المحاسبي وليس على الأساس النقدي تزود المستخدمين بالمعلومات وليس فقط عن العمليات المالية السابقة المنطوية على دفع واستلام النقدية بل وتحيطهم علما كذلك حول الالتزامات بدفع النقدية في المستقبل وعن الموارد التي تمثل نقدية سيجري استلامها في المستقبل، وعليه فإنها توفر ذلك النوع من المعلومات حول العمليات المالية السابقة والأحداث الأخرى التي تعتبر أكثر فائدة للمستخدمين في صنع القرارات الاقتصادية[1].

ب- الاستمرارية: يبين أن المؤسسة ستستمر لفترة طويلة من الزمن، وبالرغم من معرفة المحاسبين أنه لا يكون استمرارية ما لانهاية إلاَّ أنهم يتوقعون أن هناك استمرار للمؤسسة لفترة طويلة من الزمن وبالتالي القدرة على الوفاء والالتزامات وتحقيق الأهداف[2].

2- المبادئ المحاسبية لإعداد القوائم المالية:

يقوم إعداد القوائم المالية على مجموعة من المبادئ يجب توفرها حتى تكون مقبول ومتماشية مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية تتمثل هذه المبادئ في[3]:

- **مبدأ استقلالية الذمة المالية للمؤسسة:** يقوم هذا المبدأ على أساس أن أي وحدة محاسبية تكون مستقلة ومنفصلة عن أصحاب المشروع، أي أن القوائم المالية التي يتم إعدادها تكون خاصة بالمنشأة فقط.

- **مبدأ الاستمرارية:** يقوم على أن المنشأة سوف تستمر في نشاطها لمدة طويلة، بالرغم من أن المحاسبين لا يفترضون ذلك، إلاَّ أنهم يتوقعون أنها سوف تستمر لفترة طويلة بما يكفي لتحقيق أهدافها وتعهداتها.

---

[1] علي بن قطيب ودلال حطاب، **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 1 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة المسيلة، 2019، ص10.

[2] أميرة دباش وفريد خميلي، **مساهمة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد الثالث، جامعة المسيلة، الجزائر، أوت 2017، ص 25.

[3] محمد فيصل مايده، مرجع سبق ذكره، ص 71-74.

– **مبدأ استقلالية الدورات المالية:** ويقصد به أن نتيجة النشاط الاقتصادي لكل دورة محاسبية مستقلة عن الأخرى، ويتم تأكيد ذلك عند القيام بأعمال نهاية السنة التي يتم فيها الفصل بين المصروفات والإيرادات المتعلقة بهذه الفترة والفترات الأخرى.

– **مبدأ القياس النقدي:** يتم قياس عناصر القوائم المالية وتسجيل العمليات المالية بوحدة نقدية متعارف عليها تنسجم مع أسلوب التبادل السائد في الحياة.

– **مبدأ التكلفة التاريخية:** ويقصد به أن تسجل الأصول في تاريخ الحصول عليها بتكلفة الحيازة، وتنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم إذا تمت الحيازة بالأجل، أو كانت في شكل حيازة استثمارات من المُلاَّك.

– **مبدأ تحقق الإيراد:** يقوم هذا المبدأ على أن الإيراد يعتبر متحققا عند إتمام عملية البيع سواءً كان البيع نقدا، آجلا أو بأوراق تجارية لذلك فإن إجمالي إيرادات الشروع خلال الفترة المالية هو إجمالي مبيعاته.

– **مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:** يعتبر هذا المبدأ أساسيا لأنه يمنع اختلاط نتائج السنوات المالية المتتالية، لأن الإيرادات المتحققة ترتبط بعلاقة سببية مع تكلفة الحصول عليها بغض النظر عما دُفع فعلا.

– **مبدأ الثبات:** يعني تطبيق نفس المبادئ والقواعد المحاسبية خلال الفترات المحاسبية المتتالية، هذا مما يشكل أساسا سلميا للمقارنة بين نتائج المشروع خلال عدد الفترات المحاسبية.

– **مبدأ الإفصاح والشمول:** يقصد بالإفصاح الوضوح في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم والتقارير المحاسبية، أما الشمول فيعني احتواء الحسابات والقوائم المالية.

– **مبدأ الحيطة والحذر:** وفق هذا المبلغ ينبغي تحميل السنة المالية بكافة التكاليف الفعلية والمحتمل وقوعها والأخذ فقط بالإيرادات الفعلية وعدم الاعتراف بالإيرادات المتوقعة إلا عند تحققها بشكل فعلي.

– **مبدأ الموضوعية:** ويقصد بها الواقعية والحياد في تسجيل الأحداث ولن يتم ذلك إلاَّ من خلال مستندات سلمية وقانونية تحمل تاريخا محددا.

المطلب الثاني: التعريف بالمعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية "

كان الهدف الأساسي من إصدار المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في إعداد قوائم مالية بشكل موحد ومفهوم على المستوى الدولي، وتكون ذات جودة عالية وتحظى بالقبول العام، وتلبي حاجات مستخدميها على اختلاف جنسياتهم ولغاتهم ودرجات استيعابهم، لذا فقد ركزت هذه المعايير على تحديد مختلف الجوانب المتعلقة بإعداد وعرض هذه القوائم المالية من خلال إصدار المعيار IAS1 "عرض القوائم المالية".

1- الهدف من هذا المعيار: يحدد هذا المعيار أساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابليتها للمقارنة مع القائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية وارشادات الخاصة بهيكلتها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها[1].

2- نطاق هذا المعيار: جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS1 "عرض القوائم المالية" ما يلي[2]:

- يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وفقا للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS .

- تحدد المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي متطلبات الإثبات، والقياس والإفصاح لمعاملات محددة وأحداث أخرى.

- لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفق المعيار IAS 34 "التقارير المالية الأولية".

- ينطبق هذا المعيار على نحو متساوٍ على جميع المنشآت، بما في ذلك تلك المنشآت التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار الدولي IFRS10، "القوائم المالية الموحدة" وتلك التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار IAS 27 "القوائم المالية المنفصلة".

- يستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت الرابحة الهادفة للربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام، وإذا قامت المنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيق الربح في القطاع الخاص،

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية "، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 1.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها.

– وبالمثل فإن المنشآت التي لا توجد بها حقوق ملكية كما عُرِّفت في المعيار IAS 32 "الأدوات المالية: العرض" والمنشآت التي لا تعد أسهم رأس مالها حقوق ملكية مثل بعض المنشآت التعاونية قد يلزمها أن تُكَيِّف عرض حِصص الأعضاء وحملة الوحدات في القوائم المالية.

3 – القوائم المالية الواجب عرضها حسب هذا المعيار:

تعتبر القوائم المالية الناتج النهائي للمحاسبة المالية، ويخضع إعدادها للمبادئ والمعايير المحاسبية الدولية التي تحدد البيانات المالية التي يجب أن تشملها هذه القوائم وتحكم عمليات تنظيمها وتجميعها وتعديلها وعرضها[1]، حيث أنه جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية تشمل ما يلي[2]:

– قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة.

– قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل للفترة.

– قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة.

– قائمة التدفقات النقدية للفترة.

– الإيضاحات، وتشمل السياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى، والمعلومات المقارنة المتعلقة بالفترة السابقة كما هي محددة في الفقرتين "38" و "38 أ" من هذا المعيار.

– قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية وفقا للفقرات.

[1] فاطمة الزهراء مومن ولعبيدي مهاوات، **أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد04، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، جوان 2018، ص204.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "عرض القوائم المالية "، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 3.

يجب على المؤسسة أن تحدد بشكل واضح كل قائمة مالية من القوائم السالفة الذكر والإيضاحات، وبالإضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تظهر المعلومات التالية بشكل بارز، وأن تكرر ذلك عند الحاجة لجعل المعلومات المعروضة قابلة للفهم[1]:

– إسم المنشاة المعدة للتقرير أو الخصائص الأخرى لتعريفها، وأي تغيير في هذه المعلومات منذ نهاية فترة التقرير السابقة.

– ما إذا كانت القوائم المالية لمنشأة بعينها، أو لمجموعة من المنشآت.

– تاريخ نهاية فترة التقرير، أو الفترة التي تغطيها مجموعة القوائم المالية، أو الإيضاحات.

– عملة العرض، وفق ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 21.

– مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

المطلب الثالث: عرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر التقارير المالية المعدة والمنشورة من قبل المؤسسات من أهم مصادر المعلومات التي يلجأ إليها متخذي القرار، وهي عبارة عن الإطار العام والأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم المالية، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة، تقرير المدقق الخارجي للحسابات بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية[2].

وجاء في العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية الصادر في 25 مارس 2009 أن كل كيان يدخل في مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري يتولى سنويا إعداد كشوف (قوائم) مالية وفق ما يلي[3]:

– تضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية مسيري الكيان، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها ستة أشهر التالية لتاريخ إقفال السنة المالية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي يحتمل أن ينشرها الكيان.

– يحدد بوضوح كل مكون من مكونات الكشوف المالية، ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة:

[1] نفس المرجع ، ص 9.

[2] عبد المالك زين، **مرجع سبق ذكره**، ص 20.

[3] قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق لـ 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص22.

*تسمية الشركة، الاسم التجاري، رقم السجل التجاري للكيان المقدم للكشوف المالية.

*طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو حسابات مدمجة أو حسابات مركبة).

* تاريخ الإقفال.

* العملة التي تقدم بها والمستوى المجبور.

وتبين كذلك معلومات أخرى تسمح بتحديد هوية الكيان:

* عنوان مقر الشركة، الشكل القانوني، مكان النشاط والبلد الذي سجلت فيه.

* الأنشطة الرئيسية، وطبيعة العمليات المنجزة.

* اسم الشركة الأم وتسمية المجمع الذي يلحق به الكيان عند الاقتضاء.

* معدل عدد المستخدمين فيها خلال الفترة.

– تقدم الكشوف المالية إجباريا بالعملة الوطنية، ويمكن القيام بجبر المبالغ الوارد ذكرها في الكشوف المالية إلى ألف وحدة.

– توفر الكشوف المالية المعلومات التي تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة لذلك أن كل فصل من فصول الميزانية، حساب النتائج، وجدول سيولات الأموال يتضمن بيانا للمبلغ المتعلق بالفصل المقابل له من السنة المالية السابقة.

– يشمل الملحق على معلومات ذات صيغة مقارنة في شكل سردي وصفي رقمي.

وإذا حدث عقب تغيير لطريقة التقييم أو التقديم، أن أحد الفصول المرقمة لأحد الكشوف المالية ما لا يمكن مقارنته بفصل السنة المالية السابقة، فمن الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل عملية المقارنة أمرا ممكنا.

وفي حال عدم توفر المقارنة (بفعل وجود مدة للسنة المالية مختلفة أو لأي سبب آخر) فإنه يجب توضيح إعادة ترتيب أو التعديلات على المعلومات الرقمية التي تجرى على السنة المالية السابقة لجعلها قابلة للمقارنة في الملحق.

حدد النظام المحاسبي المالي الجزائري القوائم المالية التي يجب أن تلتزم المنشأة بعرضها وذلك تماشيا مع المعيار المحاسبي الدولي IAS1، وجاءت كالآتي:

1- قائمة المركز المالي (الميزانية): تعرف الميزانية بأنها قائمة ملخصة للأصول والخصوم والأموال الخاصة للمؤسسة عند تاريخ إقفال حساباتها، والعناصر المتعلقة مباشرة بالقياس في الميزانية هي الأصول (الموجودات)، الخصوم (الالتزامات)، وحقوق الملكية، ويختلف شكل الميزانية من دولة إلى أخرى إلاَّ أنَّه في الكثير من الدول توضع أكثر الأصول سيولة والخصوم ذات أقل فترة استحقاق في آخر الميزانية[1]، والعكس في أول الميزانية، ويتم عرض قائمة المركز المالي كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

وتتكون الميزانية من جزئين:

أ- **الأصول:** هي الموارد التي تسيرها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع الحصول من خلالها على منافع اقتصادية مستقبلية[2]، وتنقسم بدورها إلى قسمين متداولة وغير متداولة (ثابتة) [3]:

- **الأصول الغير متداولة:** هي الأصول الموجهة للاستعمال المستمر في احتياجات نشاط المؤسسة كالتثبيتات المادية والغير مادية، وتلك التي تتم حيازتها لغرض توظيفها للأجل الطويل لمدة تفوق 12 شهراً.

- **الأصول الجارية:** هي الأصول المتداولة التي يتم الحصول عليها بهدف المتاجرة والتي تم شراءها أو إنتاجها خلال دورة الإستغلال العادي تقل عن 12 شهراً ، وتتضمن كل من المخزونات بأنواعها، الزبائن والحسابات المدينة والخزينة.

ب- الخصوم (الالتزامات): وتنقسم إلى حقوق الملكية وديون متوسطة وطويلة الأجل وديون قصيرة الأجل.

- **حسابات رؤوس الأموال (الأموال الخاصة):** ويتشكل هذا الجزء من رأس مال المؤسسة وكل الحسابات المرتبطة به والاحتياطات، فارق إعادة التقييم، الترحيل من جديد، نتيجة السنة المالية، إضافة إلى بعض النواتج والأعباء المؤجلة.

- **الديون الطويلة الأجل:** هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير عادة ما تتجاوز السنة وتكون نتيجة الاقتراض من البنوك والمؤسسات المالية.

- **الديون القصيرة الأجل:** هي التزامات المؤسسة اتجاه الغير، تكون مقابل الموارد والخدمات المقدمة للمؤسسة والتي يجب تسديدها خلال فترة زمنية معينة، عادة ما لا تتجاوز السنة.

[1] محمد فؤاد هني، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] عبد المجيد بادي، مرجع سبق ذكره، ص 132.

[3] عبد المجيد بادي، مرجع سبق ذكره، ص 132-133.

2- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): هو بيان ملخص للأعباء والمنتوجات المنجزة من الكيان خلال السنة المالية ولا يأخذ في الحساب تاريخ التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز النتيجة الصافية للسنة المالية من الربح أو الخسارة، حيث يبين الإيرادات التي تحصلت عليها المؤسسة خلال دورة الاستغلال والأعباء التي صرفتها نظير الحصول على هذه الإيرادات[1].

وتتمثل الإيرادات في الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المالية في شكل تدفقات نقدية داخلة أو زيادة في الأصول أو تعزيز لها أو في شكل انخفاض في الخصوم، والتي يترتب عليها زيادة في حقوق الملكية ماعدا تلك المتعلقة بمساهمات أصحاب المؤسسة[2]، وجاءت هذه الإيرادات التي يتضمنها جدول حسابات النتائج في القسم السابع في مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي.

أما الأعباء فتشمل القسم السادس من مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي، وتتضمن الضرائب والرسوم ومصاريف المستخدمين، المواد الأولية ومختلف الإستهلاكات، الإهتلاكات والمؤونات، المصاريف المالية، الأعباء الاستثنائية، ومختلف النفقات المرتبطة بالسنة المالية.

ويُظهر لنا جدول حسابات النتائج النتيجة الصافية من خلال طرح الأعباء من النواتج، ويتم إعداده وفق النظام المحاسبي المالي من خلال نوعين إمَّا حسب الطبيعة أو حسب الوظيفة:

- **جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة:** وهي الطريقة التي يتم تصنيف الأعباء فيها حسب طبيعتها مثل سلع وبضائع ومواد أولية مستهلكة، مصاريف الموظفين، ضرائب وسوم، تدني القيمة والإهتلاكات....إلخ[3]، ويتم عرض جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

- **جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة:** يتم تصنيف الأعباء من خلال طريقة وظيفة المصروف أو تكلفة المبيعات وفقا لوظيفتها على أنها جزء من تكلفة المبيعات، مثل تكاليف التوزيع والأنشطة الإدارية، وكحد أدنى تفصح المؤسسة عن تكلفة مبيعاتها بموجب هذه الطريقة بشكل منفصل عن المصروفات الأخرى[4]، ويتم عرض جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

---

[1] مصطفى نعامة، **محاولة تطبيق مبادئ محاسبة الزكاة على القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية -دراسة حالة-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، الجزائر، 2017/2016، ص 128.

[2] محمد فؤاد هني، مرجع سبق ذكره، ص 26.

[3] إيناس صيودة ، **أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018/2017، ص 119.

[4] نفس المرجع، ص123.

3- قائمة التدفقات النقدية (جدول تدفقات الخزينة): تعتبر قائمة التدفقات النقدية والتي تسمى كذلك جدول تدفقات الخزينة من القوائم الإجبارية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية، وهو جدول يبين المقبوضات والمدفوعات النقدية في الفترة التي تحصل فيها هذه التدفقات، ويتم تصنيفها إما تدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية، كما تزود بإيضاحات ملحقة ترفق بهذه القائمة بالنسبة لمختلف الأنشطة التي يتكون منها[1].

أ- أنشطة الاستغلال: وتسمى بالأنشطة التشغيلية وتعتبر أهم نشاط منتج للإيراد في المؤسسة، وهي الأنشطة التي تتولد عنها منتجات، وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة لا بالاستثمار ولا بالتمويل[2]، وتشمل هذه التدفقات مايلي[3]:

- المتحصلات من بيع السلع والخدمات أو تحصيل الحسابات المدينة، وكذلك المتحصلات من عوائد الإستثمار في الأوراق المالية، أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة النشاط الإستثماري أو التمويلي.

- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة والخدمات للعملاء، وكذلك المدفوعات مقابل سداد الحسابات الدائنة، وأيضا المدفوعات عن فوائد القروض وسداد ضريبة الدخل.

ب- أنشطة الاستثمار: تتضمن التحصيلات والتسديدات النقدية الناتجة عن حيازة أو التنازل عن السلع والحقوق المصنفة ضمن التثبيتات والأسهم في رؤوس أموال المؤسسات الأخرى وكذلك القروض المقدمة للغير والقروض المتحصل عليها من الغير[4]، ومن أمثلة التدفقات النقدية عن أنشطة الإستثمار نذكر[5]:

- المتحصلات من بيع الاستثمارات في الأوراق المالية، ومتحصلات القروض من الغير، والمتحصلات من بيع أية أصول أخرى ماعدا المخزون السلعي.

- المدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية، ومدفوعات تقديم القروض للغير واقتناء الأصول الثابتة بغرض تسهيل نشاط المؤسسة.

---

[1] محمد فؤاد هني، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] صيودة إيناس، **دور تحليل جدول التدفقات النقدية للخزينة في تقييم الأداء والوضعية المالية (تحليل جدول تدفقات الخزينة للجزائرية للمياه)**، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة بومرداس -الجزائر-، العدد السابع، جوان 2017، ص 157.

[3] محمود جمام وأميرة دباش، **أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية -دراسة حالة البنوك التجارية بولاية جيجل-**، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، العدد الرابع، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 70.

[4] نبيل قليل، **أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر"**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012/2011، ص104.

[5] محمود حمام وأميرة دباش، مرجع سبق ذكره، ص70.

ج- أنشطة التمويل: تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمؤسسة، والمتعلقة بمصادر التمويل الداخلية والخارجية، أي الأنشطة التي تكون نتيجتها تغيير حجم وبنية الأموال الخاصة والقروض[1]، ومن الأمثلة على هذه التدفقات نذكر[2]:

- إدخالات الخزينة الناتجة عن إصدار الأسهم أو أدوات الملكية الأخرى.

- إخراجات الخزينة الناتجة عن شراء أسهم مؤسسة ما.

- إدخالات الخزينة الناتجة عن إصدار السندات.

- إخراجات الخزينة التي يدفعها المستأجر لتخفيض الالتزامات المتعلقة بعقود التأجير التمويلي.

- إخراجات الخزينة لسداد المبالغ المقترضة.

- إخراجات الخزينة لسداد الأرباح.

ويتم عرض جدول تدفقات الخزينة وفق طريقتين هما:

- **الطريقة المباشرة:** تقوم هذه الطريقة والتي يوصي بها المعيار الدولي IAS7 على تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (زبائن، موردون، ضرائب.....) قصد إبراز تدفق مالي صاف، ويتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق هذه الطريقة عند أي لحظة زمنية، وعند أي مستوى من النشاط، وذلك من خلال حصر التدفقات المالية الداخلة والخارجة من خزينة المؤسسة، كل حسب النشاط التابع له، ومن ثمَّ يتم إعداد الجدول حسب هذه الطريقة وفق التسجيل المحاسبي للعملية، مع الأخذ بعين الإعتبار طبيعة هذه العملية وأثرها على خزينة المؤسسة[3]، ويتم عرض قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة المباشرة كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

- **الطريق الغير مباشرة:** تقوم هذه الطريقة على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية، مع الأخذ بعين الإعتبار آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، المخزونات، تغيرات الموردين.....)، التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)، والتدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الإستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...)، وهذه التدفقات تُقدَّمُ كُلاًّ على حدى[4]، ويتم عرض قائمة التدفقات النقدية حسب الطريقة الغير المباشرة كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

[1] إيناس صيودة، 2017، مرجع سبق ذكره، ص 157.

[2] نبيل قليل، مرجع سبق ذكره، ص 106.

[3] إيناس صيودة، 2017، مرجع سبق ذكره، ص 158.

[4] إيناس صيودة، 2017، مرجع سبق ذكره، ص 160-161.

4- قائمة التغيرات في حقوق الملكية (جدول تغيرات الأموال الخاصة):

يشترط المعيار الدولي IAS1 على المنشأة أن تقوم بعرض قائمة التغير في حقوق الملكية كعنصر منفصل في القوائم المالية، حيث تتضمن تسوية لحقوق الملكية بين آخر الفترة وبداية الفترة، إضافة لبنود المكاسب والخسائر التي تعتبر جزء من حقوق الملكية ولا تظهر في قائمة الدخل، إذ تحقق هذه القائمة الميزات التالية[1]:

- التعرف على مقدار حقوق الملكية وبنودها وأي تفصيلات أخرى عنها.

- التعرف على التغيرات التي تحدث لحقوق الملكية خلال الفترة.

- التعرف على بنود المكاسب والخسائر التي تم الاعتراف بها مباشرة في حقوق الملكية.

ويتم عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما هو موضح في (الملحق رقم 01).

5- الإيضاحات (الملاحق):

الغرض من الملاحق هو توفير معلومات إضافية للمساعدة في فهم قائمة الميزانية وقائمة الدخل، وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات الأموال الخاصة، لذاك فإن الملاحق تمثل وثيقة موجزة توفر معلومات حول محاسبة الشركة وأداة ممتازة للمساعدة في فهم البيانات المالية المختلفة[2]، حيث أنه لكل قائمة من القوائم الأربعة التي تم ذكرها شروحات وتفسيرا في الملحق الذي يسمح بفهم كيفيات إعداد هذه القوائم، ويتضمن الملحق المعلومات التالية[3]:

- قواعد إعداد القوائم المالية.

- الطرق المحاسبية التي تم الاعتماد عليها.

- المعلومات التي لم تشترطها المعايير المحاسبية الدولية وغير المحتواة في القوائم المالية، وكذلك المعلومات الضرورية للحصول على الصورة الصادقة للمؤسسة، دون نسيان بقية التقارير التي تشجع المعاير المحاسبية الدولية على وجودها.

---

[1] سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد -دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-**، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2013/2012، ص82.

[2] Hamdi Meriem, **Annexe aux états financiers-Innovation du système comptable financier**, Revue De Droit Et Sciences Humaines Etudes Economiques, Volume 5, Numéro 11, Université Ziane Achour de Djelfa, 2010, p 244.

[3] نور الدين رافع، مرجع سبق ذكره، ص67.

إن الأهمية الكبيرة التي تحظى بها القوائم المالية لدى مستخدميها تحتم على المكلفين بإعدادها الإلتزام بالمعايير والمتطلبات اللازمة لإعدادها حتى تحقق الغرض الذي أنشأت من أجله، وتكتسب المعلومات المالية التي تتضمنها ميزة الجودة التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة في إطارها المفاهيمي وحددت خصائصها النوعية، كما أن هناك العديد من المعايير الأخرى التي يجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية.

المبحث الخامس: التعريف بجودة القوائم المالية والعوامل المعززة لها.

تعتبر جودة القوائم المالية والمعلومات المتعلقة بها عاملا مهما يسعى القائمون على إعدادها وعرضها إلى تحقيقه، وهي مرتبطة بتوفر مجموعة من الخصائص والإلتزام ببعض المعايير، وتجاوز المعيقات التي تواجهها، وهذا ما سيتم تناوله في هذا المبحث.

المطلب الأول: التعريف بجودة القوائم المالية.

إن جودة القوائم المالية تكتسي أهمية كبيرة نظرا لأهمية القوائم المالية لدى مستخدميها، إلاَّ أن تحقيقها يتطلب الاجتهاد في تطبيق متطلباتها وتجاوز معيقاتها.

الفرع الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

تعددت المفاهيم المرتبطة بجودة الإفصاح والقوائم المالية حيث نجد العديد من التسميات منها جودة الإفصاح المحاسبي، جودة الإبلاغ المالي، جودة التقارير المالية..، وسنحاول توضيح الصورة فيما يلي:

ذكر الباحثان "باست" و "آل" أنه "بما أن القوائم المالية تعد لغرض تقديم معلومات وافية عن نشاطات الوحدة الاقتصادية فيجب أن تكون المعلومات الواردة فيها ذات جودة عالية لأنها ستؤثر إيجابا في قرارات أصحاب المصالح"[1].

وتعرف جودة الإفصاح المحاسبي على أنها " مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة لمستخدميها، أي أن المعلومات الجيِّدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات[2]".

[1] حيدر علي جراد وعلي خلف كاطع، **تأثير جودة الإبلاغ المالي في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية**، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، العراق، سبتمبر 2016، ص 122.

[2] حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص123.

وتعني جودة التقارير المالية " مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية وما تحققه من منفعة للمستخدمين ولتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعدَّ في ضوء مجموعة من المعايير الفنية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها[1]".

مما سبق نستنتج أن جودة القوائم المالية أو جودة الإبلاغ المالي أو جودة الإفصاح المحاسبي رغم اختلاف المصطلحات فهي تصب في اتجاه واحد وهو جودة المعلومة المالية والمحاسبية.

ويقصد بجودة المعلومة المحاسبية أو المالية "ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تُعدَّ في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية بما يساعد على تحقيق الهدف من استخدامها[2]"، وبما أنَّ القوائم المالية عبارة عن مجموعة من المعلومات، فإن مفهوم جودتها لا يختلف عن مفهوم جودة المعلومة المحاسبية أو المالية.

الفرع الثاني: أهمية جودة القوائم المالية

تكمن جودة القوائم المالية في ما يلي[3]:

– أن جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية ودقة وموثوقية القيم أصول والتزامات الوحدة الاقتصادية تعكس أهمية القرارت المتخذة من قبل المستثمرين بصورة خاصة في تقييم المركز المالي لها.

– أن جودة القوائم المالية تعكس مدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية بالرغم من وجود بعض القيم ذات الطبيعة التقديرية كالأصول الغير ملموسة أو الالتزامات المحتملة، لكنها توحي بالثقة لدى مستخدميها.

– أن جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية والتي تصور النشاط الاقتصادي والإداري داخل الوحدة الاقتصادية كالأرباح المعلنة أو المتوقعة تساهم في دعم قيمة السهم وأدائه في الأسواق المالية.

– أن المحللين والمستثمرين يطمحون بالحصول على معلومات ذات جودة عالية لكي يبنوا على أساسها تحليل وتقييم الاتجاهات التي من الممكن أن تسلكها قراراتهم المتخذة لتحقيق الفوائد المتوقعة منها.

---

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالي "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2009، ص 54.

[2] أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015–2016، ص 60.

[3] حيدر علي جراد وعلي خلف كاطع، مرجع سبق ذكره، ص 122–123.

– أن جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية تمكن مستعمليها من الحصول على صافي الدخل الحقيقي والذي يعكس النشاط التشغيلي للوحدة الاقتصادية وبما يعزز فوائد القرارات المتخذة.

الفرع الثالث: معيقات تحقيق جودة القوائم المالية

ترتبط المعيقات المؤثرة في جودة القوائم المالية بالعناصر المشاركة في إعدادها والمراحل التي تمر بها والإجراءات المتخذة لإعدادها، ومن أهم المعيقات نجد[1] :

– **المقومات المادية:** وتتضمن جميع المكونات المادية مثل الأدوات والأجهزة المحاسبية اليدوية والآلية التي يتم استخدامها في إنتاج المعلومة المحاسبية.

– **المقومات البشرية:** وتتمثل في الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه.

– **المقومات المالية:** وتشمل كافة الأموال المتاحة للنظام والتي يستخدمها للقيام بمهامه ووظائفه.

– **قاعدة بيانات:** وتحتوي على مجموعة من الإجراءات التطبيقية والبيانات الضرورية اللازمة لتشغيل النظام وتحقيق أهدافه.

إن هذه المقومات يمكن أن يكون لها أثر كبير على جودة القوائم المالية حيث أن:

– الأدوات المادية يمكن أن يتم استخدامها بشكل خاطئ، كما أنها عرضة للفيروسات مما قد يؤدي إلى عرض معلومات خاطئة، إلا أن هذه الأخطاء يجب تصحيحها ولكن ذلك يمكن أن يعيق عرض القوائم المالية في الوقت المناسب.

– نقص خبرة وكفاءة الأشخاص القائمين على تشغيل النظام المحاسبي والعاملين فيه يمكن أن يؤدي إلى تقديم معلومات مظللة وخاطئة.

– أماً الإمكانيات المالية ففي حال عدم كفايتها فإن ذلك يعيق ممارسة بعض العمليات المحاسبية المكلفة كعملية إعادة تقييم التثبيتات بالاستعانة بخبراء خارجيين.

– كما يجب اختيار قاعدة بيانات ونظام معلومات حديث ومتطور يسمح بتسهيل العمل المحاسبي وعرض القوائم المالية في الوقت المناسب.

[1] ماجد اسماعيل أبو حمام، مرجع سبق ذكره، ص 55.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة.

يرتبط تتحقق جودة القوائم المالية وجودة الإفصاح المحاسبي بمدى توفر الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية المفيدة، والتي جاءت في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي كما أشار إليها العديد من الباحثين، تتمثل هذه الخصائص في:

1- الخصائص المتعلقة بمتخذي القرار: تعتبر عملية اتخاذ القرار من بين أهم العوامل التي تزيد من الحاجة إلى جودة القوائم المالية، باعتبار أن القوائم المالية هي أكثر ما يعبر عن وضعية المؤسسة ويعكس صورتها لدى أصحاب المصلحة ومختلف الأطراف.

إن فائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام، وحتى يكون الحُكْمُ عادلاً على المعلومات المحاسبية هناك مجموعة من الصفات التي يجب أن يتسم بها متخذ القرار الذي يستخدم تلك المعلومات، أهمها[1]:

- القدرة على فهم محتوى المعلومات.

- القدرة على الاستخدام الصحيح للمعلومات في القرارات الملائمة والتي أُعِدَّت من أجلها تلك المعلومات.

- الخبرة النوعية والزمنية المتعلقة بالتعامل مع أنواع المعلومات المحاسبية، خلال فترة زمنية سابقة.

2- الأهمية النسبية: تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيارا هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلَّما كان للمعلومة تأثير على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية[2].

3- القابلية للفهم: يجب أن تتوفر مجموعة من الصفات والخصائص في المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية حتى تجعلها قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، والذي يفترض أن لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ويجب في كل الأحوال عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، ويجب ترتيب وتنظيم

---

[1] عياد السعدي، **أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرار التمويل في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير (B.C.R) سطيف-**، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014/2013، ص 13.

[2] حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

هذه المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بيسر وسهولة[1].

4- الملاءة: يقصد بها أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمين حتى وإن اختار بعض المستخدمون عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى، وتكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت تنطوي على قيمة تنبؤية أو تأكيدية (إمكانية التغذية الراجعة) أو كلاهما[2]، ويشترط لتحقق خاصية الملاءة توفر الخصائص الثانوية التالية:

- **القدرة التنبؤية:** يخذ المديرون قراراتهم في ظل المنافسة وعدم التأكد وفي إطار البيئة المحيطة مما يستوجب توفير معلومات محاسبية تسهم في مساعدتهم على التنبؤ الصادق وتقليل درجة المخاطرة كما تسهم المعلومة التنبؤية في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية[3].

- **التغذية الراجعة:** هي قدرة المعلومات المحاسبية على مساعدة متخذي القرار والمستخدمين على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة ومعرفة مدى صحتها وبالتالي تقييم نتائج القرارات المتخذة بناءً على هذه التوقعات[4].

- **التوقيت المناسب:** تعتبر الحاجة إلى المعلومات المحاسبية حاجة فورية وخاصة أن الكثير من المعلومات تفقد أهميتها بسرعة شديدة نتيجة للتغيرات الكبيرة في الظروف البيئية المحيطة، وتعتبر خاصية التوقيت الملائم من الخصائص الهامة الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية وعنصرا أساسيا من عناصر نجاح المديرين في اتخاذ القرارات الإدارية إذ أنه لا قيمة للمعلومات ما لم تصل إلى مستخدميها في الوقت المناسب لتمكنه من اتخاذ القرار السليم ولكي يكون توقيت المعلومات المحاسبية ملائما ومناسبا فإنه لابد من إعدادها وتجهيزها قبل اتخاذ القرار بوقت كافٍ[5].

5- الموثوقية: تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله الأمر الذي يستلزم أن تكون المعلومات قابلة للإثبات، ومن الممكن التحقق من سلامتها وهو ما يتطلب الالتزام

---

[1] الحاج نوي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

[2] بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية-**، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015، ص 96.

[3] حنان حسن أحمد، **أثر جودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي على رضى العملاء في البنوك التجارية الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة عمان العربية، الأردن، 2013، ص 20.

[4] عياد السعدي، مرجع سبق ذكره، ص 14

[5] حنان حسن أحمد، ، مرجع سبق ذكره، ص 20.

بأكبر قدر ممكن من الحياد في القياس والإفصاح، وهي خاصية ضرورية للأفراد الذين لا يتوافر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات[1].

ومما سبق يمكن القول أن خاصية الموثوقية تتكون من الخصائص الثانوية التالية:

– **الحيادية:** لا بد أن تُعدَّ المعلومة بدون أخذ أي موقف، كما من المهم أن لا يؤثر عرضها على اتخاذ القرارت أو التقييم للوصول إلى نتيجة مسطرة من قبل، ويعني الحياد خلو المعلومات المحاسبية والتقارير المالية من التحيز، أي أن تخلو المعلومات من تغليب مصلحة فئة مستخدمة على مصلحة فئة مستخدمة أخرى، ولعل المستخدمين يرتاحون لتوفر الحيادية في المعلومات المقدمة لهم إذا توفرت شهادة المدقق لخارجي بوجود هذه الحيادية في المعلومات[2].

– **القابلية للتحقق:** و يتحقق ذلك عندما تحدث درجة عالية من الاتفاق بين عدد من الأفراد القائمين بالقياس الذين يستخدمون طريقة القياس نفسها، وذلك كأن يصل المراجعين المستقلين إلى النتيجة نفسها بخصوص عدد من القوائم المالية، فإذا وصلت أطراف خارجية باستخدام طرق القياس نفسها إلى نتائج مختلفة، فإن القوائم المالية تكون قابلة للتحقق منها، ولا يمكن للمراجعين إبداء الرأي فيها[3].

– **التعبير الصادق:** ويعني أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية الممثلة لها وبحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتقصيها مع الأحداث الاقتصادية والمالية التي تم قياسها والتقرير حولها، ولكي تكون المعلومات معبراً عنها بصدق ينبغي مراعاة تجنب نوعين من أنواع التحيز هما[4]:

– تحيز في عملية القياس، أي طريقة القياس سواءً كانت توصل إلى نتائج موضوعية أم لا.

– تحيُّز القائم بعملية القياس، وهذا النوع يقسم إلى التحيُّز المقصود والتحيز غير المقصود.

6– القابلية للمقارنة: ويقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع القوائم المالية لفترة أو فترات سابقة أخرى لنفس الشركة، أو مقارنة القوائم المالية للشركة مع القوائم المالية لشركة أخرى ولنفس الفترة، حيث يستفيد مستخدمي المعلومات المالية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والتمويل وتتبع أداء الشركة ومركزها المالي من فترة لأخرى وإجراء المقارنة بين الشركات

[1] محمد منصور التتر، مرجع سبق ذكره، ص 36.

[2] طارق حمزة، **أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الجزائرية من حيث طبيعة المعلومة المالية المقدمة –دراسة حالة مؤسسة عمومية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014، ص65.

[3] محمد منصور التتر، **دور نظم المعلومات المحوسبة على جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2015، ص 37.

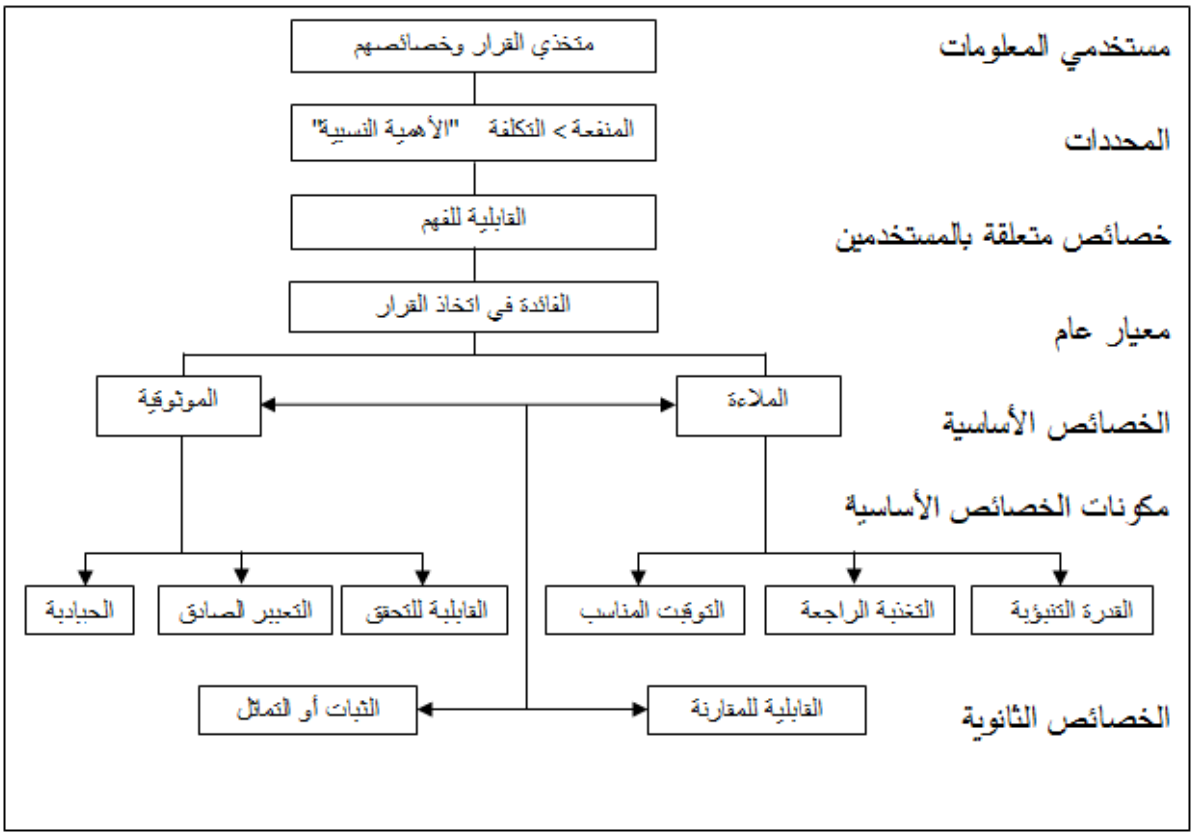
[4] حنان حسن أحمد، ، مرجع سبق ذكره، ص 21.

المختلف، ولكي تكون المعلومات قابلة للمقارنة يجب يتم استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراءات تقييم تلك المعلومات، إضافة إلى الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى[1].

7- الثبات أو التماثل: وهي خاصية إن توفرت مكَّنت المستخدم من إجراء المقارنات فالمقصود بالثبات هو تطبيق المؤسسة لنفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى، ولا يعني ذلك أن المؤسسات لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية إلى أخرى، وإنَّما يمكنها تغيير الطريقة وذلك فقط لمَّا تكون الطريقة المعتمدة حديثاً أحسن من القديمة، وإذا تمت الموافقة عليها فالمؤسسة ملزمة بالإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير المحاسبي في البيانات المالية الخاصة بالفترة التي تم فيها التغيير[2].

والشكل الموالي يوضح أهم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية:

الشكل رقم 03: الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية



المصدر: أكرم يحيى علي الشامي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص 8.

[1] حنان قلوع، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[2] عياد السعدي، مرجع سق ذكره، ص 15.

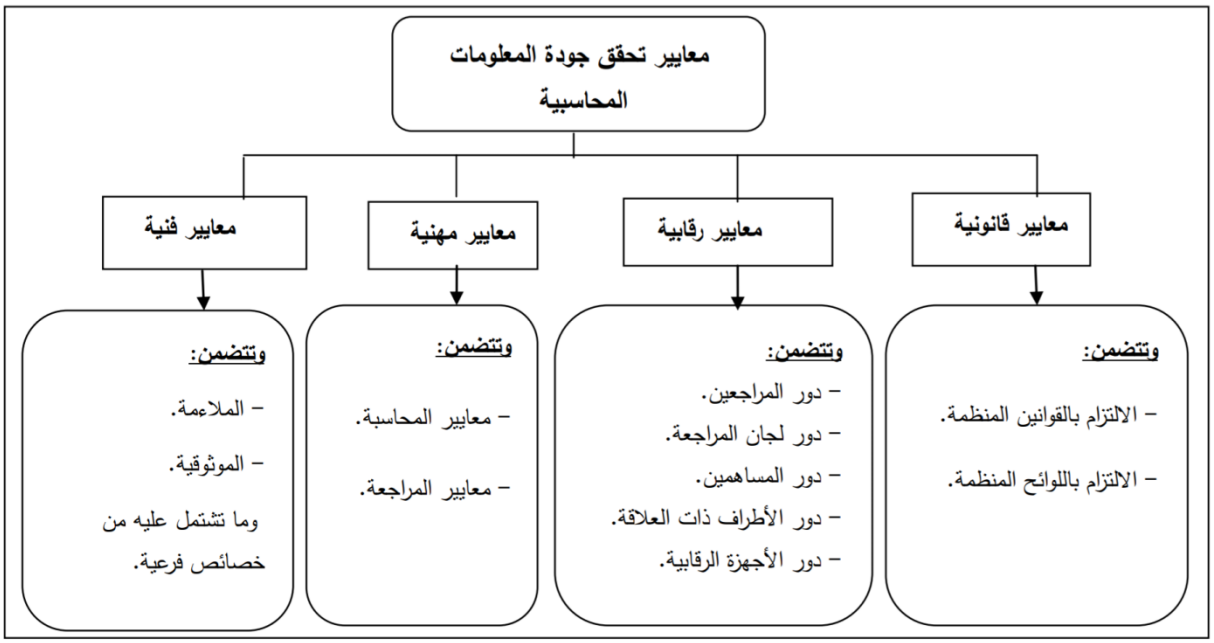
المطلب الثالث: معايير جودة القوائم المالية وبعض العوامل المعززة لها

إضافة إلى الخصائص السالفة الذكر التي يجب توفرها في المعلومة المالية التي تتضمنها القوائم المالية حتى تتسم بقدر عالي من الجودة، هناك مجموعة من المعايير التي يجب أن يتم مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، كما أن هناك العديد من العوامل التي تعزز جودة القوائم المالية تم التوصل إليها من خلال مجموعة من الدراسات.

الفرع الأول: معايير جودة القوائم المالية

تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أهم مرجع يجب الإعتماد عليه عند إعداد القوائم المالية، إلا أن تعدد الأطراف أصحاب العلاقة بالمؤسسة وتباين مصالحهم يفرض عليها توفير متطلبات معايير أخرى عند إعداد القوائم المالية لتلبية احتياجات مستخدميها، وهي مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والفنية والمهنية، كما يوضح لنا الشكل الموالي:

الشكل رقم 04: معايير جودة المعلومة المالية



المصدر: أحلام عكسة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

1- المعايير القانونية: تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير معايير لجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بتلك المعايير من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة ومنظمة لعمل هذه

المؤسسات مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المؤسسة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي تلزم تلك المؤسسات بالإفصاح الكافي عن أدائها[1].

2- المعايير الرقابية: ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يرتكز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، فالمعايير الرقابية تهتم بفحص وتقييم مدى الالتزام بالسياسات والإجراءات التي من شأنها رفع كفاءة المؤسسة وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية وكذلك دور المساهمين مع وجود تغذية عكسية مستمرة وتقييم للمخاطر وللأداء الإداري ومدى الالتزام بالقواعد والقوانين المطبقة[2].

3- معايير مهنية: تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبية بإعداد معايير المحاسبة والتدقيق بهدف ضبط أداء العملية المحاسبية مما يبرز معه مفهوم مساءلة الإدارة من قبل المالكين للاطمئنان على استشاراتهم والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد قوائم مالية تتصف بالنزاهة والأمانة[3].

4- معايير فنية: تؤدي المعايير الفنية إلى تطوير مفهوم جودة المعلومة مما ينعكس على جودة القوائم المالية والتقليل من حالة عدم التأكد لمختلف مستعملي المعلومة المحاسبية والمالية ويزيد ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالمؤسسة ويؤدي إلى رفع وزيادة الإستثمار[4].

<u>الفرع الثاني: بعض العوامل المعززة لجودة القوائم المالية</u>

من خلال الإطلاع على الدراسات السابقة في مجال جودة القوائم والمعلومة المالية تبين للباحث أن هناك العديد من العوامل والوظائف التي يمكن أن تعزز من جودة المعلومة والقوائم المالية أهمها:

1- دور التدقيق الداخلي في تعزيز جودة القوائم المالية: يساهم التدقيق الداخلي في الحد من عدم تماثل المعلومة المحاسبية وتعزيز الملاءة والموثوقية والثبات في القوائم المالية ويتم ذلك كما يلي[5]:

- تساهم أنشطة التدقيق الداخلي المرتبطة بالتحقق من موثوقية وملاءة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وذلك من خلال التحقق من صحة كافة الدفاتر والمستندات وممارسة الرقابة على نظم التشغيل

[1] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[2] أحلام عكسة، مرجع سبق ذكره، ص 61.

[3] بوبكر رزيقات، مرجع سبق ذكره، ص 108.

[4] محمد الهدي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، 2014، مرجع سبق ذكره، ص 170.

[5] أحلام بلقاسم كحولي وخير الدين معطي الله، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة**، المجلد 6، العدد 1، جامعة سكيكدة، الجزائر، جوان 2018، ص 206-2017.

الإلكتروني للبيانات، مراجعة القوائم المالية، الرقابة على حماية الأصول، بالإضافة إلى التحقق من توفر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب.

– تساهم أنشطة التدقيق الداخلي في التحقق من توفر خاصية الثبات في المعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية حيث يقوم المدقق الداخلي بالتحقق من الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية، والإفصاح عن أسباب التغيير إن وجد وأثره على صافي الأرباح.

2- دور التدقيق الداخلي في تعزيز جودة القوائم المالية: أظهرت نتائج دراسة "عوماري عائشة" و"حميميس نرجس" لأثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية أن التدقيق الخارجي يزيد ثقة متخذي القرار في المعلومة المالية ويعزز جودتها، حيث أن تقرير المدقق الخارجي هو صورة عن مدى التزام المؤسسة بالمعايير المحاسبية الدولية ومدى شرعية حساباتها، لذا فإن كل المؤسسات تسعى باستمرار لمنع الاختلالات والتلاعبات من أجل الحصول على تقارير نظيفة وتجنب أي ملاحظات قد تؤثر على صورة المؤسسة، مما يجعل المؤسسات أكثر حرصا على صحة الإجراءات التي تؤثر على وضوح ودقة المعلومات المالية وقيامها بدورها في المقارنة والتنبؤ[1].

3- دور الشفافية في الإفصاح في تعزيز جودة القوائم المالية: يمكن تعزيز جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها من خلال الشفافية في الإفصاح من الحد الأدنى إلى المستوى المثالي من مبدأ الإفصاح الكامل عن طريق مقومات الشفافية في الإفصاح على مرحلتين[2]:

المرحلة الأولى: الارتقاء بالحد الأدنى (انعدام الشفافية) إلى المستوى المتاح، الممكن والمقبول من الإفصاح عن طريقة تحقيق ثلاث شروط هي: المبادئ والأصول المحاسبية، السياسات الإدارية، لوائح الإشراف والرقابة وأدلة التدقيق.

المرحلة الثانية: الارتقاء بالمستوى المتاح والمقبول من الإفصاح إلى الطموح وإمكانية الاقتراب من المستوى المثالي من مبدأ الإفصاح الكامل، لتحقيق أعلى درجة من الشفافية في الإفصاح والجودة في المعلومات المحاسبية من خلال:

– الالتزام التام بقواعد السلوك المهني (المعايير، القواعد، القوانين والتشريعات).

– التحلي بالقيم الأخلاقية (الصدق، النزاهة، العدالة والأمانة).

---

[1] عائشة عوماري ونرجس حميميس، **أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية –دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية أدرار**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017، ص 657.

[2] سميرة دواق وعباس فرحات، **الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 3، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019، ص 22.

– خلق بيئة محاسبية ملائمة تمتاز بخلق محاسبي رفيع (بحيث تكون القيم الأخلاقية والالتزام بقواعد السلوك المهني عرفا شائعا يمثل القاعدة والفساد هو الاستثناء).

4- دور نظم المعلومات المحاسبية في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية: يجب أن يكون نظام المعلومات المحاسبية الآلي على مستوى المؤسسات الاقتصادية يراعي المرجعية الدولية التي تفرض عليه جملة من الشروط ليكون نظام المعلومات المحاسبية ذو كفاءة وفعالية[1].

وإذا حقق نظام المعلومات المحاسبية الآلي ذلك فإنه يوفر معلومات بخصائص ذات جودة عالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية مما يسمح لهم باتخاذ القرارت المناسبة والعكس صحيح هذا من جهة، ومن جهة أخرى فيجب أن تكون إدارة المؤسسة على دراية بأهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات التي يوفرها نظام المعلومات المحاسبية لأن الإفصاح هو حلقة الوصل بين المعلومات المحاسبية ومستخدميها بحيث يجب أن يكون نوع الإفصاح ملائم مثله مثل حجم المعلومات المحاسبية وبنفس جودة المعلومات الصادرة عن نظام المعلومات المحاسبية، ولهذا يجب على المؤسسات الاقتصادية أن تتأقلم ومتطلبات الإفصاح لكي تصل المعلومات المحاسبية بجودتها إلى مستخدميها[2].

5- دور التوسع في الإفصاح في تعزيز جودة القوائم المالية: نتيجة للضغوط من الجهات العلمية والعملية المهتمة بالمحاسبة، ورغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات الإضافية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، ظهرت العديد من القوائم المالية أهمها: القوائم المالية القطاعية، القوائم المالية الدورية، والتي أدت بدورها على اكتمال محتوى المعلومات وأثرت على درجت جودتها، ولا شك أن كافة تلك التقارير المالية تخضع إلى قواعد تحكم دقة وسلامة وعدالة وملاءمة ما تحتويه من أرقام وبيانات، منها ما يضبط شكل وأسلوب عرض ومحتوى تلك القوائم أو ما يعرف بالإفصاح[3].

تعتبر جودة القوائم المالية عاملا مهما يسعى كل المهتمين بمهنة المحاسبة إلى تحقيقه سواءً كانوا مهنيين أو أكاديميين أو هيئات دولية أو جمعيات مهنية.....الخ، ويتحقق من خلال توفر مجموعة من الشروط والمعايير التي يجب أن يسعى معدي القوائم المالية إلى توفيرها، أهمها المعايير القانونية أي أن تكون القوائم المالية مطابقة لما ينص القانون واللوائح التنظيمية السائدة في الدولة، والمعايير الرقابية أي أن يتم التدقيق فيها ومراجعتها من قبل المدقق الداخلي والمدقق الخارجي دون الخروج بأي لبس أو غش

[1] نور الدين أحمد قايد وإسلام هيلالي، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة إقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01،جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2019، ص 249.

[2] نور الدين أحمد قايد وإسلام هيلالي، مرجع سبق ذكره ص 250.

[3] ياسمينة عمامرة وزرفاوي عبد الكريم، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، جامعة الجلفة، الجزائر، سبتمبر 2018، ص 322.

أو احترازات، والمعايير المهنية أي أن لا تختلف مع المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، والمعايير الفنية وتحقق عندما تكون المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية تتسم بالخصائص النوعية للمعومات المالية المفيدة والمحددة في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عن مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي وتتمثل في الملاءة والموثوقية والقابلية للمقارنة والثبات مع تحقيق المنفعة والهدف الذي أُعدَّت من أجله.

خاتمة الفصل:

جاءت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي بهدف توحيد العمل المحاسبي على المستوى الدولي الذي أصبح ضرورة ملحَّة في ظل تطور المبادلات التجارية الدولية وانتشار الاستثمارات الأجنبية، وقد عرفت هذه المعايير ومنذ صدورها العديد من التحيينات حيث تم تعديل بعضها وإلغاء البعض الآخر وإصدار بعض المعايير الجديدة تحت اسم معايير الإبلاغ المالي الدولية التي يتمثل هدفها الرئيسي في الوصول على قوائم مالية تحظى بالقبول العام وتلبي احتياجات أغلب المستخدمين وتتميز بقدر عالي من الجودة، وهذا ما يتطلب تحقيق مجموعة من الشروط كأن يتم الإفصاح عن المعلومات الإجبارية والاختيارية، ومراعاة المعايير القانونية والرقابية والفنية لتحقيق جودة القوائم المالية، فمثلا في الجزائر يجب إعداد القوائم المالية وفق ما يفرضه النظام المحاسبي المالي الجزائري ووفق مع مراعاة قواعد النظام الجبائي ولكن دون مخالفة المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى العمل على توفير الخصائص النوعية للمعلومات الواردة في القوائم المالية، حيث يجب أن تتميز هذه المعلومات بالملاءة وتحقق من خلال عرض المعلومات في الوقت المناسب وبصورة واضحة ومفهومة تمكن من إجراء التحليلات ووضع التقديرات للمستقبل، والتأكد من التقديرات والتنبؤات السابقة، كما يجب أن تتميز هذه المعلومات بالموثوقية والتي تتحقق إذا كان المعلومات المعروضة تعبر بصدق عن الأحداث وتم إعدادها بحيادية مع وجود إمكانية التحقق منها.

إضافة إلى ما سبق ذكره فإنه يشترط لتحقيق جودة القوائم المالية توفر خاصيتين هما الثبات أو التماثل والقابلية للمقارنة، و يعني الثبات أن يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى، وهذا أيضا ما تتطلبه القابلية للمقارنة، فلا يمكن مقارنة قوائم مالية تم إعداد بالاعتماد على سياسات محاسبية مختلفة، وهذا لا يعني أنه لا يمكن تغيير السياسات المحاسبية من فترة لأخرى، فقد سمحت المعايير بذلك في العديد من المجالات أهمها القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية، حيث سمحت المعايير بالاعتماد على بعض البدائل، وهذا راجع إلى الأثر الإيجابي المحتمل لها على جودة القوائم المالية في ظل الظروف الاقتصادية لبعض الدول كارتفاع معدلات التضخم مثلا، والذي يؤثر على القيم المعروضة في القوائم المالية، ومن بين البدائل المهمة للقياس المحاسبي التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نجد القيمة العادلة التي سمحت باعتمادها في قياس وتقييم العديد من عناصر القوائم المالية، وجاء كل ما يتعلق بقياسها في معيار مستقل وهو معيار الإبلاغ المالي رقم 13.

الفصل الثاني

مقدمة الفصل:

تعتبر القيمة العادلة من أهم بدائل القياس المحاسبي التي جاءت بها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، حيث أن أغلب هذه المعايير سمحت بالاعتماد عليها إمَّا عند الإثبات الأولي أو عند إعادة تقييم مختلف أصول المؤسسة، كما بيَّنت هذه المعايير أساليب الإفصاح عند اعتماد نموذج القيمة العادلة وأهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ورغم ذلك لم يعرف الاعتماد على القيمة العادلة انتشاراً واسعا في الواقع العملي في العديد من دول العالم، وكان عدد كبير من الممارسين لمهنة المحاسبة والخبراء والباحثين يُرجعون سبب عدم انتشارها إلى بعض الغموض والإبهام الذي يعانون منه اتجاه تطبيق هذا البديل المحاسبي، حيث أنه كان يصعب قياسها نظرا لعدم وجود إطار قانوني أو قواعد معينة تحدد وتضبط طريقة قياسها حتى يتم قياسها بشكل صحيح يمكن الاعتماد عليه، ويساعد في عملية المقارنة بين القوائم المالية مما يساهم في تعزيز جودتها، ولتجاوز هذا الوضع قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الذي وضع تعريف محدد للقيمة العادلة، ووضع إطار محددا ومجموعة من القواعد لقياسها، كما بيَّن الإفصاحات اللازمة عند الاعتماد عليها.

وبما أنَّ المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أتاحت الاعتماد على القيمة العادلة في تقييم العديد من بنود قائمة المركز المالي، ونظراً للأهمية الكبير للقيمة العادلة في تجاوز مشاكل أو نقائص بدائل القياس المحاسبي من جهة، والوزن الكبير للأصول الغير جارية أو التثبيتات كما يصطلح عليها في النظام المحاسبي المالي الجزائري وقيمها الكبيرة مقارنة بباقي الأصول التي تظهر في قائمة المركز المالي من جهة أخرى، سيتم التطرق في هذا الفصل إلى إبراز توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي إلى القيمة العادلة كأساس للتقييم والإفصاح عن التثبيتات، حيث سيقوم الباحث بالتعريف بالقيمة العادلة، وعرض محتوى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، ثم التعريف بالتثبيتات وعرض أهم المعايير التي أتاحت الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم كل نوع منها، مع توضيح شروط الاعتماد عليها عند الإثبات الأولي أو عند إعادة التقييم وفق ما هو وارد في هذه المعايير، إضافة إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها عند الاعتماد على كل نموذج من نماذج التقييم الواردة في هذه المعايير.

المبحث الأول: القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية.

تعتبر القيمة العادلة إحدى أهم مداخل التقييم التي جاءت بها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، حيث سمحت العديد من المعايير باستخدامها في تقييم عناصر قائمة المركز المالي، وهي كغيرها من الأساليب والطرق يتطلب الاعتماد عليها توفر مجموعة من الشروط وتقوم على مجموعة من الأسس يجب توفرها حتى يتم القياس والإفصاح بالشكل الصحيح، كما أن لها العديد من الإيجابيات التي تشجع على اعتمادها والعديد من السلبيات التي تتطلب تطوير هذا المنهج والعمل على تجاوزها.

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة.

إن القيمة العادلة ليست بالمفهوم أو الطريقة الحديثة الظهور حيث جاءت قبل ظهور المعايير المحاسبية الدولية لأنها تعتبر المنهج الأقرب إلى الواقع وكان يُعتمد عليها في قياس قيم الأصول ولكن دون أن تحمل هذه التسمية، إلى أن جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية حيث ذكرت في أكثر من معيار وتم تعريفها من قبل هيئات مهنية دولية ومحلية إضافة إلى العديد من الباحثين، وسيتم التطرق إلى مفهومها وظهورها في هذا المطلب.

الفرع الأول: ظهور القيمة العادلة

ظهر مفهوم القيمة العادلة لأول مرة في أوائل العشرينات من القرن العشرين قبل وضع المعايير المحاسبية الإلزامية في فترة ما قبل الكساد العظيم (1929م-1932م) حيث كان لدى الشركات حرية كبير في اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية الخاص بها، وقد كان يتم استخدام "القيمة الحالية" أو "القيمة التقديرية" أو "القيمة السوقية" لتسجيل قيم الأصول والالتزامات، وخلال تلك الفترة كان من الشائع إجراء إعادة تقييم تصاعدي لقيم الأصول الطويلة الأجل بميزانيات الشركات مثل الممتلكات والآلات والمعدات والأصول الغير ملموسة، حيث شجع الرخاء والتضخم على وضع تقديرات متفائلة لقيم الأصول والالتزامات[1].

أما في المحاسبة المالية الأمريكية فقد ظهر مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في عام 1975 ضمن الفقرة السابعة والعشرين من المعيار المحاسبي الأمريكي (FAS 12) والذي يتعلق بمحاسبة عقارات التوظيف، كما عرَّف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في نوفمبر 1976م عند إصدار المعيار المحاسبي الأمريكي (FAS 13) والذي يتعلق بمحاسبة عقود

[1] يوسف أحمد العوض، **القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية (دراسة حالة: سوق الخرطوم للأوراق المالية 2015)**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص 24.

الإيجار حيث عرّفت القيمة العادلة لأصل مؤجر في الجزء C من الفقرة الخامسة والتي خصصت للتعريف بالمصطلحات[1].

وزاد اهتمام المعايير المحاسبية الأمريكية بالقيمة العادلة كأساس للقياس حيث تم إصدار المعيار (FAS 105) في مارس 1990 بعنوان "الإفصاح عن المعلومات حول الأدوات المالية مع مخاطر التمويل خارج الميزانية مع التركيز على مخاطر الائتمان" والذي جاء لتعزيز الإفصاح المحاسبي عن المعلومات عن طريق القياس الدقيق والعادل للأدوات المالية، كما جاء المعيار (FAS 107) بعنوان "الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية" في ديسمبر 1991 والذي تطرق إلى هيكل المدخلات التي يمكن استخدامها لقياس القيمة العادلة، وأكَّد هذا المعيار على ضرورة الإعتماد على القيمة العادلة في تبادل الأدوات المالية بين طرفين بعيدا عن ظروف البيع الإجباري أو حالة التصفية، وجاء المعيار (FAS 157) في سبتمبر 2006 بعنوان "قياسات القيمة العادلة" الذي من خلاله تم اعتبار القيمة العادلة أحد مبادئ القياس المحاسبي المقبولة قبولا عاما، وأصبحت أداة أساسية لكل الأصول دون الاقتصار على الأدوات المالية فقط[2].

كما تطرقت أغلب المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي وعرَّفتها على أنها "السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل إلتزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس[3]"، وسيتم ذكر هذه المعايير في الجدول الموالي:

الجدول رقم 04: المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي تسمح بالاعتماد على القيمة العادلة

المعيار	الفقرة التي تتيح الاعتماد القيمة العادلة
IAS.2 المخزون	جاء في الفقرة 36 من هذا المعيار أنه يجب أن تفصح القوائم المالية عن المبلغ الدفتري للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع.
IAS.16 العقارات والأدوات والمعدات	سمح هذا المعيار في الفقرة 31 باستخدام القيمة العادلة في إعادة تقييم العقارات والأدوات والمعدات مطروحا منها مجموع الإهتلاكات في نهاية فترة التقرير المالي على أن تجرى إعادة التقييم بانتظام.
IAS.19	جاء في الفقرة 112 أنه عندما يكون من المؤكد أن طرفا آخر سوف يعوض بعض

[1] مريم باي، **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري –دراسة تحليلية–**، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 146.

[2] إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 128–130 بتصرف.

[3] المعيار المحاسبي الدولي 2 IAS "المخزون"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص1.

منافع الموظفين	أو كل النفقة المطلوبة لتسوية التزام منفعة محددة فإنه يجب على المنشأة أن تثبت حقها في التعويض على أنه أصل منفصل، ويجب على المنشأة أن تقيس الأصل بالقيمة العادلة.
IAS.20 المحاسبة عن المنح الحكومية	نصَّت الفقرة 7 من هذا المعيار على أنه يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما في ذلك المنح الحكومية غير النقدية بالقيمة العادلة، ما لم يكن هناك تأكيد معقول بأن المنشأة ستلتزم بالشروط الملحقة بها أو أن المنح سيتم تلقيها.
IAS.26 المحاسبة والتقرير من قبل خطط منفعة التقاعد	نصت الفقرة 32 من هذا المعيار على أنه يجب أن تسجل استثمارات خطة منفعة التقاعد بالقيمة العادلة، وفي حالة الأوراق المالية المتداولة فإن القيمة العادلة تكون هي القيمة السوقية، وعندما يحتفظ باستثمارات خطة لا يمكن إجراء تقدير للقيمة العادلة لها، فإنه يجب أن يتم الإفصاح عن سبب عدم استخدام القيمة العادلة.
IAS.27 القوائم المالية المنفصلة	عندما تصبح المنشأة منشأة استثمارية، فإنه يجب عليها أن تحاسب عن الإستثمار في المنشأة التابعة بالقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة وفقا للمعيار IFRS 9.
IAS.28 الاستثمارات في المنشآت الزميلة	جاء في الفقرة 19 أنه عندما يكون للمنشأة استثمار في منشأة زميلة فإنه يمكن أن تختار قياس ذلك الجزء بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة وفق IFRS13.
IAS.32 الأدوات المالية: العرض	جاء في الفقرة 16 أنه عند إعادة تصنيف أداة حقوق الملكية على أنها إلتزام مالي يجب أن يتم قياسها بالقيمة العادلة في تاريخ إعادة التصنيف.
IAS.36 الهبوط في قيمة الأصول	عرَّف هذا المعيار في الفقرة 18 المبلغ الممكن استرداده بأنَّه القيمة العادلة لأصل أو وحدة توليد نقد مطروحا منها تكاليف الاستبعاد أو قيمة استخدامه، أيهما أكبر.
IAS.38 الأصول غير الملموسة	تنصُّ الفقرة 75 من هذا المعيار على أنه بعد الإثبات الأولي يجب أن يسجَّل الأصل الغير ملموس بمبلغ إعادة التقييم في تاريخ التقرير المالي، وهو قيمته العادلة إعادة التقييم مطروحا منها مجموع أي اهتلاكات أو خسائر لاحقة.
IAS.40 العقارات الإستثمارية	تنصُّ الفقرة 32 على أن هذا المعيار يتطلب من جميع المنشآت أن تقوم بقياس القيمة العادلة للعقار الاستثماري، إمَّا لغرض القياس إذا كانت المؤسسة تستخدم نموذج القيمة العادلة أو الإفصاح إذا كانت تستخدم نموذج التكلفة التاريخية.
IAS.41 الزراعة	تنصُّ المادة 10 من هذا المعيار على أنه من بين الشروط الواجب توفرها حتى تثبت المنشأة أصلا حيويا أو منتجا زراعيا أن يمكن قياس القيمة العادلة له أو تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها.
IFRS.3 تجميع الأعمال	يفرض هذا المعيار في الفقرة 18 على المنشأة المستحوذة أن تقيس الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ

	الاستحواذ.
IFRS.5 **الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع**	سمح هذا المعيار في الفقرة الأولى بقياس الأصول الغير متداولة المحتفظ بها لغرض البيع بالقيمة العادلة مطروحا منها المصاريف اللازمة لبيعها أيهما أقل.
IFRS.7 الأدوات المالية: الإفصاحات	تم توضيح مستوى الإفصاح في القوائم المالية عن فئات الأدوات المالية ومن بينها الأدوات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة في مختلف فقرات هذا المعيار.
IFRS.9 الأدوات المالية	جاء في الفصل الرابع من هذا المعيار أنه يجب على المنشأة أن تصنف الأصول المالية على أنها يتم قياسها لاحقا بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
IFRS.13 قياس القيمة العادلة	تطرق هذا المعيار إلى كافة الجوانب المتعلقة بقياس القيمة العادلة.

المصدر: من إعداد الباحث إعتماداً على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

بعد توجه المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى السماح بالاعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، جاءت المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS لتعزز هذا التوجه وتبرز ضرورة الإعتماد على القيمة العادلة في العديد من الحالات، كما جاء المعيار الدولي IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" الذي يوضح ويشرح كافة الجوانب المتعلقة بقياسها ويحدد أهم متطلباتها.

الفرع الثاني: مفهوم القيمة العادلة

إذا أردنا تعريف القيمة العادلة لغة فإننا ننطلق من تقسيمها على كلمتين، بالنسبة للقيمة يقال في اللغة العربية قيَّم الشيء تقييما أي قدَّر قيمته، وبالنسبة للعادلة فإنه يقال عادل بين الشيئين أو وازن بينهما وجعل الشيء مثله قائما مقامه، والعدل إعطاء المرء ما له وأخذ ما عليه، وعليه فالمعنى اللغوي للقيمة العادلة هو قيمة الشيء المقدرة تقديرا صحيحا بعيدا عن التحيز أو الخطأ[1].

أما من الناحية المحاسبية فقد تعددت التعاريف لمفهوم القيمة العادلة بين الهيئات الدولية المكلفة بإصدار المعايير المحاسبية والمحاسبيين القانونيين والباحثين الأكاديميين ولم يتفقوا على مفهوم محدد لتعريفها، وجاءت تعاريفهم على النحو التالي:

[1] تامر بسام جابر الآغا، مرجع سبق ذكره، ص 34 بتصرف.

عرَّف شامبرز القيمة العادلة كنوع من أنواع القياس المحاسبي على أنها " قيمة النقد المتوقع الحصول عليه في حال بيع أصل ما بتاريخ إعداد القوائم المالية[1]"

وعرَّفتها لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها على أنها "مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتر وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث تتوافر كل المعلومات الكافية وبحرية مطلقة وبدون إكراه على إتمام الصفقة"[2].

وعرَّف معيار المحاسبة المصري رقم 20 بعنوان "المحاسبة عن الإستثمارات" القيمة العادلة على أنها القيمة التبادلية لأصل معين في صفقة حرة بين طرفين على بنية من الحقائق وبتعاملات بمحض إرادتهما دون ضغط أو تأثير[3].

وعرَّف معيار المحاسبة الدولي "IAS 32" القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه من أجل بيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم مع توفر شروط المنافسة العادية[4].

وفي الأخير يمكن تعريف القيمة العادلة على أنها: " قيمة النقد التقديرية المتوقع استلامها من أجل بيع أصل أو دفعها من أجل تحويل إلتزام بين بائع ومشتري في تاريخ القياس أو التقييم في ظل سوق حر ونشط تتوفر فيه شروط المنافسة العادية أي أن تتم المعاملة في ظل توفر المعلومات الكافية والحقيقية، ودون ضغط أو تأثير كحالة التصفية مثلا، ويجب أن يتم تقدير هذه القيمة بكل موضوعية دون تحيز أو خطأ، وفق الشروط المحددة في المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، والقانون المحاسبي المعمول به في الدولة.

---

[1] أسامة محمد يوسف هرش، **أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح –دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان المالي**–، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017، ص 11.

[2] محمد زرقون وفارس بين يدر، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، جامعة ورقلة، الجزائر، جوان 2016، ص 5.

[3] يوسف أحمد العوض، مرجع سبق ذكره، ص .25.

[4] MOHAMED ZAHER BOUAZIZ: **IMPLICATIONS DEE LA COMPTABILISATION DES INTRUMENTS FINANCIERS A LA JUSTE VALEUR L'ALLOCATION OPTIMALE DES RESSOURCE**, THESE DU DOCTORA , UNIVERSITE DE QUEBEC A MONTREAL, CANADA .2013 ،P 2

الفرع الثالث: الفرق بين القيمة العادلة والقيمة السوقية

إن مفهوم القيمة العادلة هو مفهوم أوسع وأعم من القيمة السوقية، ففي حالة عدم وجود سعر سوقي محدد في سوق نشط، ستتم عملية التقييم بالرجوع إلى قيمة التبادل المتفق عليها بين طرفين مستقلين أو سعر السوق لعنصر له خصائص مماثلة، أو حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لذلك الأصل[1]، ويتجلى الفرق بين القيمة السوقية والقيمة العادلة في النقاط التالية[2]:

– القيمة السوقية هي السعر المعلن في السوق سواءً كان السوق نشط أو غير نشط، بينما القيمة العادلة هي السعر المعلن في السوق النشط.

– تتأثر القيمة السوقية بعوامل العرض والطلب في سوق الأوراق المالية، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس دراسة العناصر المؤثرة في سوق الأوراق المالية.

– اختلاف العناصر المؤثرة على القيمة السوقية عن تلك العوامل المؤثرة على القيمة العادلة، فالقيمة السوقية قد تتأثر بمتغيرات كثيرة قد تؤدي إلى المبالغة في هذه القيمة أو تخفيضها بصورة غير صحيحة، بينما تتحدد القيمة العادلة على أساس الافتراضات التي يمكن للمشاركين في السوق استخدامها عند تسعير الأصل أو الالتزام.

– قد لا تعبر القيمة السوقية عن القيمة الحقيقية نظرا للعوامل السلوكية المؤثرة، فالقيمة السوقية تمثل الرأي الجماعي للمشاركين في السوق في ظل الظروف الغير مؤكدة.

يشجع العديد من الباحثين والمهنيين المحاسبين إلى الإعتماد على القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، إلاَّ أنه يجب توفر مجموعة من الشروط للاعتماد على هذا المنهج، ومجموعة من الأسس التي يقوم عليها.

المطلب الثاني: متطلبات الاعتماد على القيمة العادلة

يتطلب الإعتماد على مبدأ القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي توفر مجموعة من الشروط التي يجب تحقيقها حتى يتميز بالجودة اللازمة، كما يقوم على مجموعة من الأسس التي لابد من الإلتزام بها حتى يكون القياس صحيحا.

[1] Saidani Mohamed Saïd, La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation, Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes, Vol. 1 N°9, Université de Ghardaïa, Algérie, p 674.

[2] مسعود بوخالفي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

الفرع الأول: شروط الإعتماد على القيمة العادلة

يتطلب تحديد القيمة العادلة بشكل صحيح يمكن الاعتماد عليه في القياس والإفصاح المحاسبي توفر مجموعة من الشروط تتمثل في[1]:

- توفر الأسواق الجاهزة والنشطة، وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفعالية.

- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة.

- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.

- تعديل التشريعات الضريبية بما يتلاءم مع القيمة العادلة.

ويرى الباحث أنه من بين الشروط ما يلي:

- الإستمرار في تحيين الأنظمة المحاسبية السائدة حسب تطورات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

- توفير المؤشرات الاقتصادية التي يمكن أن تساعد في حساب القيمة العادلة كمعدلات التضخم.

- استحداث أنظمة معلومات تتضمن الإحصائيات والتغيرات في الأسعار السوقية لكافة الأصول سواءً كانت عبارة عن عقارات أو منقولات أو غيره من المنتجات.

الفرع الثاني: الأسس التي يقوم عليها منهج القيمة العادلة في الاعتراف والإفصاح والقياس

يقوم منهج القيمة العادلة كغيره من الطرق وأساليب القياس على مجموعة من الأسس التي يجب مراعاتها وأخذها بعين الإعتبار حتى يتم بالشكل اللازمة وبصورة صحيحة، ويلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية، تتمثل هذه الأسس في[2]:

- أن يتم القياس والاعتراف والإفصاح الكامل والدقيق وفي التوقيت المناسب عن المعلومات المالية ونتائج الأعمال والمعلومات الأخرى اللازمة للمستثمر لاتخاذ قراره الاستثماري.

- أن يحظى حملة الأوراق المالية في شركة ما بمعاملة عادلة ومتساوية وخاصة فيما يتعلق بالحق في الحصول على البيانات والمعلومات وحتى لا تستغل المعلومات الداخلية لصالح فئة على حساب أخرى.

[1] تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص39.

[2] أسامة محمد يوسف هرش، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

– يجب أن تعد المعلومات المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

– يجب أن تدقق المعلومات المالية طبقا لمعايير التدقيق الدولي الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

– إعداد المعلومات والأبحاث بحيث تعبر بصدق عن الظواهر التي يفترض أن تعبر عنها.

– أن تكون المعلومات قابلة للإثبات وبالإمكان التحقق سلامتها.

إن توفر الشروط والأسس السابقة الذكر يعني الاعتماد على منهج القيمة العادلة بالشكل الصحيح ولكنه لا يعني تحقق جودة القياس المحاسبي، لأن منهج القيمة العادلة كغيره من مداخل القياس له العديد من السلبيات.

المطلب الثالث: إيجابيات وسلبيات الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم والإفصاح المحاسبي.

لا يعتبر منهج القيمة العادلة المنهج المثالي للقياس والإفصاح المحاسبي فكما أنه العديد من الإيجابيات والأسباب التي شجعت على الإعتماد عليه، فإن له العديد من السلبيات والنقائص.

الفرع الأول: أسباب التوجه نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

تعتبر عيوب بدائل القياس المحاسبي الأخرى أهم الأسباب التي أدت إلى توجه المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، وسنحاول ذكر أهم الأسباب الأخرى للتوجه نحو القيمة العادلة في ما يلي:

– البحث عن طريقة محاسبية كفؤة تتجاوز الخلل الناتج عن تطبيق البدائل الأخرى وتساعد على معرفة القيمة الحقيقية للوحدة الاقتصادية وتصور الوضع المستقبلي لها.

– تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية[1]، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى بيانات تكون موثوقة في البداية، لكن تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر

[1] منى كامل وصفاء أحمد العاني، **دور تبني معايير الأبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بغداد، العراق، 16–17 أفريل 2014، ص8.

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

– عدم ملاءمة قيم التكلفة التاريخية لبنود قائمة المركز المالي نظرا لاستعمال وحدات نقدية ذات قوة شرائية مختلفة، حيث أن وحدة القياس المستعملة تتفاوت قدرتها الشرائية من فترة إلى أخرى الأمر الذي يجعل قائمة المركز المالي ممثلة بخليط من الأرقام غير المتجانسة مما يترتب عليها صورة غير صادقة[2].

– استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل الأحداث والعمليات الماضية والحاضرة باتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات في اتباع النسق، في حين أن التكلفة التاريخية تشمل على سلسلة من التقييمات والفرضيات المختلفة التي لا تساعد إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة[3].

– كما يعتبر من الأسباب الرئيسية للتوجه نحو القيمة العادلة أن الأوراق المالية القابلة للتداول وسيلة لاختزان السيولة لذلك تمثل التغيرات في قيمتها السوقية أرباحا أو خسائر للفترة ويتعين الاعتراف بها في حساب الأرباح والخسائر كما أن التقييم على أساس القيمة العادلة يعطي مؤشرا أفضل لأداء الوحدات الإقتصادية لأنه يعكس تحركات قيمة الإستثمارات التي تحت سيطرتها وبالتالي توفر أسلوبا أكثر موضوعية لقياس أثر القرارات المتعلقة بشراء الاستثمارات أو التخلص منها خلال الفترة ولا تعطي إدارة الوحدة الاقتصادية فرصة للتلاعب بنتائج أداء الفترة عن طريق توقيت القرارات المتعلقة بالتخلص من الاستثمارات[4]، وبالتالي تعد القيمة العادلة أداة كفؤة وفعالة كون معلومات القيمة العادلة واسعة الاستعمال في الأغراض التجارية خاصة في اتخاذ القرارات حول الأدوات المالية وتحديد الوضع المالي العام للوحدة الاقتصادية[5].

الفرع الثاني: إيجابيات الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

يعتبر مدخل القيمة العادلة أحد أهم توجهات المعايير المحاسبية الدولية نظرا لإيجابياته المتعدد، ولتجاوزه الكثير من نقائص وسلبيات مداخل القياس المحاسبي الأخرى، ويمكن أن نوجز أهم إيجابياتها في مايلي:

[1] عبلة قوادري، مرجع سبق ذكره، ص 66.

[2] محمد عبد الواحد و أشواق طالب، **تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة التكلفة – دراسة تحليلية لبعض شركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**–، مجلة الكويت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 27، جامعة واسط، العراق، 2017، ص 5.

[3] عبلة قوادري، مرجع سبق ذكره، ص 66–67.

[4] منى كامل وصفاء أحمد العاني، مرجع سبق ذكره، ص 9.

[5] محمد عبد الواحد و أشواق طالب، مرجع سبق ذكره، ص5.

– يتفق تطبيق القيمة العادلة ومفهوم المحافظة على رأس المال والطاقة الإنتاجية للشركة، نظرا لأن اتباع التكلفة التاريخية يزيد من إحتمال تآكل رأس المال في ضوء عدم الإعتراف بالإنخفاض في قيم الأصول وفقا للتكلفة التاريخية، في حين أن مفهوم القيمة العادلة يراعي القدرة الشرائية لوحدة النقد مما يعكس المفهوم الاقتصادي للبيانات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية[1].

– تعطي القيمة العادلة صورة أقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بها مقارنة مع التكلفة التاريخية، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما تلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة[2].

– قياس المؤسسة لأدواتها المالية بالقيمة العادلة يمكنها من صنع القرارات الإستثمارية والتجارية المناسبة، وإدارة وقياس المخاطر، بالإضافة على تحديد رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة[3].

– تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة، وهي تعكس الواقع الاقتصادي للمنشأة والأقرب للتعبير للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية[4].

– إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات في قائمة المركز المالي يتسم بأنه أكثر ملاءة وموثوقية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، نظرا لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن المعلومة بالقيمة العادلة، كما ينتج عنه معلومات ذات قوة تغيرية أكثر مقارنة بالتكلفة التاريخية[5].

---

[1] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على دقة التنبؤات المحاسبية –دراسة نظرية وميدانية–**، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الخامس، المجلد الأول، إتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، مصر، 2017، ص 357.

[2] محمد حسان بن مالك ومحمد بشير غوالي، أثر **القياس المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي**، مجلة الباحث، العدد 15، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص 174.

[3] عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومة المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص 251.

[4] جميل حسن النجّار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءة معومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الفلسطينية العامة –دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، عمادة البحث العلمي– جامعة الأردن، الأردن، 2013، ص 469.

[5] محمد علي عبد الله، صالح حامد محمد علي، **تحليل مدى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة**، مجلة الدراسات العليا، العدد 11، جامعة النيلين، السودان، 2015، ص 257.

– تساعد القيمة العادلة في الكشف عن إمكانية تعثر المؤسسة وبالتالي إبراز مخاطر الإفلاس الممكن التعرض لها نتيجة ضخامة التزاماتها المالية التي تسجل بقيمتها العادلة المعبرة عن حقيقتها، ومن ثم تساعد الأطراف ذوي الصلة وخاصة المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب وحساب المخطر الخاص بالمؤسسة حسابا دقيقا يعكس حجم معدل المردودية المطالب به نظير الإستثمار فيها، في حالة ما إذا قرر المستثمر شراء أسهمها[1].

إن الهدف الطويل المدى لمجلس معايير المحاسبة المالية هو قياس كافة الأصول والخصوم المالية في قائمة المركز المالي بالقيمة العادلة وليس بالتكلفة التاريخية وذلك لسببين رئيسيين وهما أن القيمة العادلة توفر معلومات أوثق صلة بالأصول والالتزامات مقارنة بالمبالغ المبنية على التكلفة التاريخية، وأن نموذج القياس المختلط الخصائص الذي يتم فيه قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة بينما يقاس البعض الآخر إلى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة التاريخية لن يستطيع مسايرة الأدوات المالية المعقدة واستراتيجيات إدارة المخاطر الموجودة حاليا[2].

الفرع الثالث: سلبيات الإعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

رغم الإيجابيات المتعددة لهذا المدخل والتي ساهمت في الحد من الكثير من مشاكل القياس المحاسبي، إلاَّ أنه لا يخلو من العيوب والسلبيات حيث وجهت له العديد من الإنتقادات خاصة في ظل عدم تلبية متطلبات الاعتماد عليه في العديد من الدول، ومن أهم سلبيات وعيوب هذا المدخل ما يلي:

– يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار السائدة، وفي حال وجود تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار فإن القوائم المالية قد تتغير بشكل كبير وهذا ما يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة، كما يؤثر على قابلية المقارنة للقوائم المالية وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة[3].

– في حالة ظهور تغيرات غير حقيقية في القيم بعد إعادة التقييم فإن ذلك سوف ينعكس سلبا على دخل العمليات مما يؤدي إلى تشويهه، أي أن مقاييس القيمة العادلة ربما تقود إلى تشويه صافي الدخل من خلال الإعتراف بمكاسب أو خسائر غير حقيقية أي لم تتحقق فعلا، وأن مقاييس القيمة العادلة ليست

[1] محمد حسان بن مالك ومحمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص 175.

[2] محمد علي عبد الله، صالح حامد محمد علي، مرجع سبق ذكره، ص 255.

[3] أحلام عكسة، مرجع سبق ذكره، ص 11 بتصرف.

دقيقة، وحسابها مكلّف وموضوع للتلاعب وقد تقود إلى تحطيم نموذج التكلفة التاريخية المفهوم والذي يعمل جيدا[1].

– عدم وجود طريقة مثالية للوصول للقيمة العادلة، فعادة تعكس التداولات على سعر معين في السوق المالي النشط مستوى توافق التقديرات بين البائعين والمشترين للسهم حول مقدار التدفقات النقدية المستقبلية له، والتي تعتبر أحد الطرق لقياس القيمة العادلة، وفي هذه الحالية تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية، ولكن في حالة الأسواق المالية غير النشطة فلابد من إدخال النماذج الرياضية لحساب القيمة العادلة والتي تخضع في تصميمها إلى الحكم الشخصي وإلى السلطة التقديرية لمعديها، مما يحد من قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة[2]، مما يمكن أن يفقد القوائم المالية مصداقيتها.

– حسب معارضي مدخل القيمة العادلة فإن هناك مجالا كافياً لعدم الموثوقية في بعض التقديرات المعقدة للقيمة العادلة، حيث يؤدي ذلك إلى انخفاض ملاءة المعلومة، وقد تختلف التقديرات من قبل الخبراء والمقدرين مما يفقد القيمة الموثوقية والدقة المطلوبة، إضافة على وجود عناصر يصعب أو يستحيل تحديد قيمتها العادلة خاصة في حالة عدم توفر شروط القياس المهمة المتعلقة بقياس القيمة العادلة[3].

– من أهم الأمور السلبية في تطبيق منهج القيمة العادلة أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات الثلاث التي ينص عليها المعيار وهو تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطي الإدارة مجالا جيدا للتلاعب والتظليل إن أرادت ذلك، كأن تصف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها على حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علما بأن نية الإدارة هي الاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخداماتها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية[4].

– عدم جدوى تطبيق المعايير الدولية في دول العالم الثالث لعدة أسباب أهمها عدم قدرة المؤسسات على تحمل تكاليف تطبيقها، وخصوصا أن أكثر المؤسسات تعد من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وبالتالي فتحملها تكاليف إضافية قد يؤدي إلى إخراجها من المنافسة في الأسواق الداخلية والخارجية، كما أن أغلب المعايير الموضوعة تناسب ظروف وبيئة ومصالح الدول المتقدمة التي تختلف تماما عن ظروف دول العالم الثالث[5].

[1] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] محمد حسان بن مالك ومحمد بشير غوالي، مرجع سبق ذكره، ص 175.

[3] إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

[4] أحلام عكسة، مرجع سبق ذكره، ص12.

[5] عبلة قوادري، مرجع سبق ذكره، ص 69.

رغم تعدد الأسباب التي ساهمت في التوجه نحو الإعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، إلا أن هذا المدخل كان له مجموعة كبيرة من السلبيات والمعيقات التي لا تشجع على الاعتماد عليه، أبرزها غموض هذا المنهج وصعوبة تطبيقه، إلى أن جاء مجلس معايير المحاسبة الدولية بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 "قياس القيمة العادلة"، الذي حدد كافة الجوانب المتعلقة بذلك.

المبحث الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي "IFRS 13"

إن الاعتماد على أي أداة أو طريقة أو سياسة محاسبية يتطلب إطار مفاهيمي واضح لها، إضافة إلى مجموعة من الشروط الواجب توفرها، وبعض الأسس التي تقوم عليها، مع وجود مجموعة من الخطوات أو الإجراءات التي يجب إتباعها، لذا فإن منهج القيمة العادلة كأي طريقة أو سياسة محاسبية يقوم على ذلك، ولكن كان يكتنفه بعض الغموض مما زاد من التخوف وصعوبة اعتماد ممارسي مهنة المحاسبة عليه، إلى أن جاء المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13 الذي ساهم في إزالة الغموض عن الكثير من الجوانب وبيَّن معظم الإجراءات والأسس التي يقوم عليها هذا المعيار، وسيتم التطرق إلى محتوى هذا المعيار في هذا المبحث.

المطلب الأول: التعريف بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

يعتبر معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 " قياس القيمة العادلة" أحد أهم المعايير التي أصدرها مجلس المعايير المحاسبية الدولية حيث ساهم بشكل كبير في إزالة الغموض حول تطبيق منهج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، وتجاوز العديد من السلبيات والنقائص التي تواجه المكلفين بالقياس المحاسبي عند اعتماد هذا المنهج.

الفرع الأول: لمحة عامة عن لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" ينطبق على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تتطلب أو تسمح بقياسات أو إفصاحات القيمة العادلة وتوفر إطاراً واحداً لمعايير التقارير المالية الدولية لقياس القيمة العادلة وتتطلب إفصاحات أخرى حول قياس القيمة العادلة، يحدد هذا المعيار القيمة العادلة على أساس فكرة "سعر الخروج" ويستخدم "التسلسل الهرمي للقيمة العادلة"، مما يؤدي إلى قياس قائم على السوق وليس على أساس كيان محدد[1]، أي إذا كان أي معيار دولي يسمح

[1] Website of global accounting news, https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13, (accessed : 30/08/2019, 11 :30)

بالاعتماد على القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي لأحد عناصر القوائم المالية فإنه يتم التوجه إلى مضمون المعيار الدولي IFRS 13 لقياسها.

وعَرَّف هذا المعيار في الفقرة التاسعة القيمة العادلة على أنها: "السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل إلتزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"[1]، وفيما يلي توضيح لبعض المفاهيم التي جاء بها المعيار IFRS 13:

1- المشاركون في السوق: وهم البائعون أو المشترون في السوق الأصلي أو السوق الأكثر ربحا للأصل أو الإلتزام[2]، ويتمتع المشاركون في السوق بالخصائص التالية[3]:

- يتمتعون بالاستقلالية عن بعضهم البعض فهم ليسوا مجموعات مرتبطة ببعضها البعض.

- يتمتعون بالقدر الكافي من الفهم والدراية بالأول والالتزامات باستخدام جميع المعلومات المتاحة للوصول إلى هذا الفهم بما فيها المعلومات التي يبذلون من أجلها العناية الواجبة والمعتادة.

- لديهم القدرة على الدخول في عملية بيع أو شراء لأصل أو التزام معين.

- لديهم الرغبة في عملية بيع أو شراء لأصل أو التزام معين وهم غير مجبرين على ذلك.

2- المعاملة: وفق الفقرتين "15" و "16" من المعيار IFRS 13 يَفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منظمة بين المشاركين في السوق لبيع أصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية، كما يفترض أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام، وفي حال غياب هذا الأخير تكون السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام[4].

3- المعاملة في الظروف الاعتيادية المنتظمة: هي المعاملة التي تفترض التعرض للسوق لفترة تسبق تاريخ القياس للسماح للأنشطة التسويقية العادية والمعتادة لمعاملات تنطوي على مثل تلك الأصول أو الالتزامات، وهي ليست معاملة إجبارية[5].

---

[1] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 2.

[2] مريم باي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

[3] فادي فؤاد عبد الله هنيه، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على العائد السوقي للسهم في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2018، ص 22.

[4] مريم باي، مرجع سبق ذكر، ص 152.

[5] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص15.

الفرع الثاني: تاريخ المعيار الدولي IFRS 13

ليست القيمة العادلة بالمفهوم الحديث الظهور فقد تم العمل بها قبل ظهور المعايير المحاسبة الدولية وازداد هذا المفهوم انتشارا، حيث سمحت العديد من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي بالاعتماد عليه كأحد مداخل القياس المحاسبي، وبغية تجاوز بعض الغموض الذي كان يعرفه هذا المنهج قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي IFRS 13 "قياس القيمة العادلة"، وعرف هذا المعيار بعض التطورات التي اقتضتها التطورات الاقتصادية العالمية وبعض المعايير الدولية الجديدة الصادرة، والجدول الموالي يوضح مراحل ظهور وتطور هذا المعيار:

الجدول رقم 05: مراحل ظهور وتطور المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 13

التاريخ	التطور الحاصل
سبتمبر 2005	قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإضافة مشروع لقياس القيمة العادلة إلى جدول أعماله
30 نوفمبر 2006	نشر ورقة نقاش مقاييس القيمة العادلة.
ماي 2009	نشر مسودة العرض التي توضح مشروع قياس القيمة العادلة.
29 جوان 2010	التطرق إلى مشروع تحليل حاقل عدم التأكد في القياس والإفصاح للقيمة لعادلة.
19 أوت 2010	إصدار مسودة الموظفين لمعايير التقارير المالية الدولية حول قياس القيمة العادلة.
12 ماي 2011	إصدار المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة.
01 جانفي 2013	تاريخ سريان مفعول المعيار IFRS 13 .
12 ديسمبر 2013	تم تعديل المعيار خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2010-2012 الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل.
12 ديسمبر 2013	تم تعديل المعيار خلال التحسينات السنوية لدورة التقارير المالية 2011-2013، تم تعديل الفقرة 52، ويجب على المؤسسات تطبيقها عند تطبيق العيار IFRS 9.
جويلية 2014	تعديل الفقرة 52 من المعيار، ويجب على المؤسسات تطبيقها عند تطبيق المعيار IFRS 9
جانفي 2016	تم تعديل الفقرة 6 من هذا المعيار من خلال إصدار المعيار الدولي IFRS 16، ويجب على المؤسسات تطبيق هذه التعديلات عند اعتماد هذا المعيار

المصدر: من إعداد الباحث إعتماداً على: – معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص27.

– Website of global accounting news, https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13, (Acceessed: 30/08/2019, 11 :30).

نلاحظ من الجدول السابق أن فكرة إصدار هذا المعيار بدأت منذ سنة 2005، وتجسدت بإصداره في 12 ماي 2011 وسريانه ابتداء من 01 جانفي 2013، ويكتسي هذا المعاير قدراً بالغا من الأهمية لما ساهم به في إزالة الغموض حول قياس القيمة العادلة.

الفرع الثالث: نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن قياسات بالقيمة العادلة، أو عند قياس القيمة العادلة مطروح منها تكاليف البيع لقياس الأصول والالتزامات المالية بشكل أساسي، ولا ينطبق هذا المعيار كأسلوب لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها فيما يلي[1]:

– العمليات التي تتم ضمن مجال تطبيق IFRS2 "المدفوعات على أساس الأسهم".

– عمليات عقود الإيجار التي تخضع لنطاق معيار IAS17 "عقود الإيجار"، باستثناء عقود الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي يتم المحاسبية عليها كممتلكات استثمارية بقياس القيمة العادلة مثل عقود التأجير التمويلي التي يكون فيها الأصل المؤجر بيولوجي، أو يتعلق بالاستثمارات العقارية.

– المقاييس التي تشبه القيمة العادلة لكنها ليست بالقيمة العادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقيق ضمن معيار IAS2 "المخزونات" أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق معيار IAS36 الانخفاض في قيمة الموجودات.

لا تعتبر الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 مطلوبة لما يلي[2]:

– أصول الخطة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 19 "منافع الموظفين".

– استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 26 "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".

– الأصول التي يكون المبلغ القابل للاسترداد لها هو القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التصرف وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36.

وعليه فالمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 لا يطبق في حالة المعاملات التي تتطلب تطبيق المعايير التالية: IAS2 ، IAS17، IAS36، IFRS02، كما أن الإفصاحات المتعلقة بـ

[1] إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص136–137.

[2] عبلة قوادري، مرجع سبق ذكره، ص 86.

IFRS13 غير مطلوبة بالنسبة IAS26، IAS19، كما يشمل أيضا نطاق تطبيقه جميع المؤسسات التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية كأساس في المحاسبة المالية لها ويطبق على جميع عناصر الأصول والخصوم وقد يتم اللجوء إلى استخدامه في المرحلة الأولية للحسابات والقوائم المالية وقد يلجأ إليه في نهاية الإعداد عند عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيم العادلة ونخص بالذكر المعيار IFRS7 و IAS40[1].

الفرع الرابع: إرشادات قياس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13

فيما يلي بعض الإرشادات التي تضمنها معيار الإبلاغ المالي رقم 13 لعملية قياس القيمة العادلة[2] :

– على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام المعنوي عند قياس القيمة العادلة له بأخذها المشاركين في السوق في عملية تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس مثل شروط وموقع الأصل أو الالتزام، وأي محددات تتعلق بعملية بيع الأصل أو استعمال الأصل.

– يفترض في عملية قياس القيمة العادلة أن العملية تتم بشكل طبيعي ومنتظم وفي ظل ظروف السوق بتاريخ إجراء عملية التقييم.

– يفترض بعملية قياس القيمة العادلة أن يتم القياس من خلال السوق الرئيسي للأصل أو سوق مماثلة له.

– يؤخذ بعين الاعتبار عند قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية الاستعمال العالي والأفضل للأصل.

– يفترض بعملية قياس القيمة العادلة للالتزامات المالية وغير المالية أدوات حقوق الملكية أن عملية نقل الأداة تتم بين مشاركين في تاريخ إجراء القياس من دون تسوية أو بطاء في عملية التسوية.

إن معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 ورغم أنه حديث الظهور إلاَّ أنه يحظى بأهمية بالغة نظرا لأثره الكبير المتوقع على القوائم المالية كأحد مداخل القياس المحاسبي لعناصرها، لذا يجب إتباع الإرشادات التي تضمنها، والاعتماد على القيمة العادلة وفق الإجراءات التي حددها هذا المعيار.

[1] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[2] آدم حديدي ، مرجع سبق ذكره، ص 98.

المطلب الثاني: إجراءات قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

يفرض معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" توفير مجموعة من المتطلبات للاعتماد على مداخل التقييم التي جاء بها، كما أنه يضع تسلسلا هرميا يصنف في ثلاث مستويات مدخلات التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة، ويعتمد على ثلاث مداخل لتحديدها.

الفرع الأول: متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

عند اعتماد الوحدات الاقتصادية على المعيار IFRS 13، فإن يفرض عليها توفير المتطلبات التالية[1]:

- الأصول والالتزامات المراد قياسها.

- في حالة الأصول غير المالية، استخدام فرضية التقويم التي تكون مناسبة للقياس بما يتفق مع أقصى وأفضل استخدام له.

- السوق الرئيسي الذي تتم به أوامر البيع والشراء للأصول والالتزامات.

- طريقة التقييم المناسبة التي تلزم لقياس القيمة العادلة وذلك بزيادة استخدام مدخلات السوق الملاحظة والتقليل من استخدام مدخلات السوق غير الملاحظة عند تسعير الأصول والالتزامات.

الفرع الثاني: مداخل التقييم المعتمدة في قياس القيمة العادلة

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية[2]، لذا يجب على الشركة استخدام كل الإمكانيات من أجل إجراء تقييم دقيق يتوافق مع الظروف المحيطة، ويجب التقليل من استخدام المدخلات التي لا يمكن التأكد منها، وكأمثلة على الأسواق التي تكون فيها مدخلات كافية ويمكن التأكد منها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية وقياسها باستخدام تقنيات ملائمة نجد السوق المالي، أسواق المتعاملين وأسواق الوسطاء الماليين[3]، ويقوم تقدير القيمة العادلة على مبدأين[4]:

- **المبدأ الأول:** إذا أمكن ملاحظة القيمة العادلة مباشرة من الأسعار السوقية فلا شيء آخر يؤخذ به.

---

[1] نفس المرجع، ص 49-50

[2] محمد زرقون وفارس بن يدير، مرجع سبق ذكره، ص6.

[3] إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص 138.

[4] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 89

– **المبدأ الثاني:** إذا كان من غير الممكن ملاحظة القيمة العادلة مباشرة من الأسعار السوقية فإنه يجب استخدام أفضل الأساليب والتي تكون أفضل تقريب للقيمة العادلة.

ولقد حدد معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13 ثلاث مداخل لقياس القيمة العادلة وهي:

1– مدخل السوق: ويستخدم الأسعار والمعلومات عن معاملات السوق المطابقة أو المشابهة للأصول والالتزامات موضوع التقييم[1]، وعلى سبيل المثال تستخدم أساليب التقييم المتفقة مع منهج السوق عادة كمضاعفات السوق المشتقة من النظائر، وقد تكون المضاعفات ضمن نطاقات فيها مضاعف مختلف لكل نظير، ويتطلب اختيار المضاعف المناسب ضمن نطاق الاجتهاد، مع الأخذ في الحسبان العوامل النوعية والكمية الخاصة بالقياس[2].

وتشمل أساليب التقييم المتَّفِقة مع مدخل السوق مصفوفة التسعير، ومصفوفة التسعير هي أسلوب حسابي يستخدم بشكل رئيسي لتقييم بعض أنواع الأدوات المالية، مثل الأوراق التي تمثل ديناً، دون الاعتماد حصريا على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، ولكن لا بد من أن يتم الاعتماد على علاقة الأوراق المالية بأوراق مالية أخرى معلنة تستخدم كمؤشر قياسي[3].

يبدو من السهل فهم مدخل السوق من حيث مفاهيمه وذلك لأن القيمة العادلة تقدر وفقا لهذا المدخل من خلال معاملات الأصول المماثلة أو مصالح الأعمال في السوق، إلاَّ أنه من الصعب تطبيق مدخل السوق لقياس القيمة العادلة خاصة إذا تعلق الأمر بالأصول الغير ملموسة وتكمن الصعوبة في تحديد أصل معياري أو مصالح أعمال مماثلة بما يكفي لدعم إجراء مقارنة تقديرية[4].

2– مدخل التكلفة: ويستخدم المبالغ اللَّازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم[5]، وهو يعكس المبلغ الذي يكون مطلوبا حاليا لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل ويشار إليها عادة على أنها تكلفة الإحلال الحالية، وجاء في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 أنه من منظور بائع مشارك في السوق يستند السعر الذي يتم تسلمه مقابل الأصل إلى التكلفة بالنسبة لمشتري مشارك في السوق لاقتناء أو تشييد أصل بديل مقارنة له ومعدل في حالة تقادمه، وذلك نظرا لأن المشتري المشارك في السوق لن يدفع مقابل أصل أكثر من المبلغ الذي يستطيع به أن يستبدل الطاقة الخدمية لذلك الأصل، ويشمل

---

[1] مبروك صالح المبروك علي، **مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2015، ص 24.

[2] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص17.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[4] وفاء أحمودة، مرجع سبق ذكره، ص 47.

[5] مبروك صالح المبروك علي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

التقادم التدهور الطبيعي والتقادم الوظيفي والتقادم الاقتصادي وهو أوسع في مفهومه من الاهتلاك لأغراض التقرير المالي أو للأغراض الضريبية، وفي العديد من الحالات تستخدم تكلفة الإحلال الحالية لقياس القيمة العادلة للأصول الملموسة التي تُستخدم بالاشتراك مع أصول أخرى أو بالاشتراك مع أصول والتزامات أخرى[1].

لمدخل التكلفة مجموعة من الحدود التي تجعل من عملية تطبيقه صعبة ويمكن تلخيصها فيما يلي[2]:

– عدم شمول هذا المدخل كباقي مداخل قياس القيمة العادلة، فتبعا لهذا المدخل فإن العديد من العوامل التي تولد المنافع الاقتصادية لا تندمج بصورة مباشرة كما لا تأخذ في الاعتبار في قياس التكاليف المعلومات حول قيمة، توقيت، واتجاه المنافع الاقتصادية للأصول المعنية وكذلك المخاطر المرتبطة بتحقيق تلك المنافع الاقتصادية.

– التقديرات المستخدمة لتحديد تكاليف الاستبدال غالبا ما تكون غير موضوعية، فكلما انقضى المزيد من الوقت بين تاريخ اقتناء الأصول المعنية وتاريخ تقدير تكاليف الاستبدال، كلما زادت عدم موضوعية التقديرات، وبالمثل كلما زاد الاختلاف بين شكل الأصل المستبدل والأصل الأصلي، كلما أصبح تقدير تكلفة الاستبدال معرَّضا أكثر للحُكم.

– صعوبة قياس التقادم في بعض الأحيان.

3– مدخل الدخل: ويقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يُتوقَّع الحصول عليها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق، حيث يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصوم وعند استخدام هذا المدخل فإن قياس القيمة العادلة يعكس التوقعات السوقية حول المبالغ المستقبلية المقدرة، ويشمل هذا المدخل ما يلي[3]:

– أسلوب القيمة الحالية.

– نماذج تسعير الخيارات.

– طريقة فائض الأرباح السنوية: وهي مستخدمة لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول الغير ملموسة.

[1] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص18.

[2] وفاء أحمودة، مرجع سبق ذكره، ص 45.

[3] منى كامل وصفاء أحمد العاني، مرجع سبق ذكره، ص 12.

ويُعدُّ هذا المدخل الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات الطويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات الطويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود[1].

الفرع الثالث: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13

لزيادة الثبات والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة الإفصاحات ذات الصلة، فإن هذا المعيار الدولي للتقرير المالي يضع تسلسلا هرميا للقيمة العادلة يصنف في ثلاث مستويات مدخلات التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة، ويعطي هذا التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأعلى للأسعار المعلنة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المتماثلة (مدخلات المستوى الأول) والأولوية الأدنى للمدخلات التي لا يمكن رصدها (مدخلات المستوى الثالث)، وفي بعض الحالات قد يتم تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة لأصل أو التزام ضمن نفس المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة لأدنى مستوى مدخل يعد مهما بالنسبة لمجمل القياس[2].

و عرَّف المعيار الدولي IFRS 13 المدخلات على أنها الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر، مثل[3]:

- المخاطر المتأصلة في أسلوب تقويم معين مستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج تسعير).
- المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقويم.

وتنقسم المدخلات إلى نوعان أولهما المدخلات التي من الممكن رصدها وهي التي يمكن تطويرها باستخدام بيانات السوق، والثانية المدخلات لا يمكن رصدها وهي المدخلات التي لا تتاح لها بيانات في السوق ويتم تطويرها باستخدام أفضل المعلومات بشأن الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

ويجب أن تزيد أساليب التقويم المستخدمة لقياس القيمة العادلة إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات الملائمة التي يمكن رصدها، وأن تُقلل إلى أقصى حد ممكن من استخدام المدخلات التي لا يمكن رصدها[4]، والشكل الموالي يوضح التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب IFRS 13:

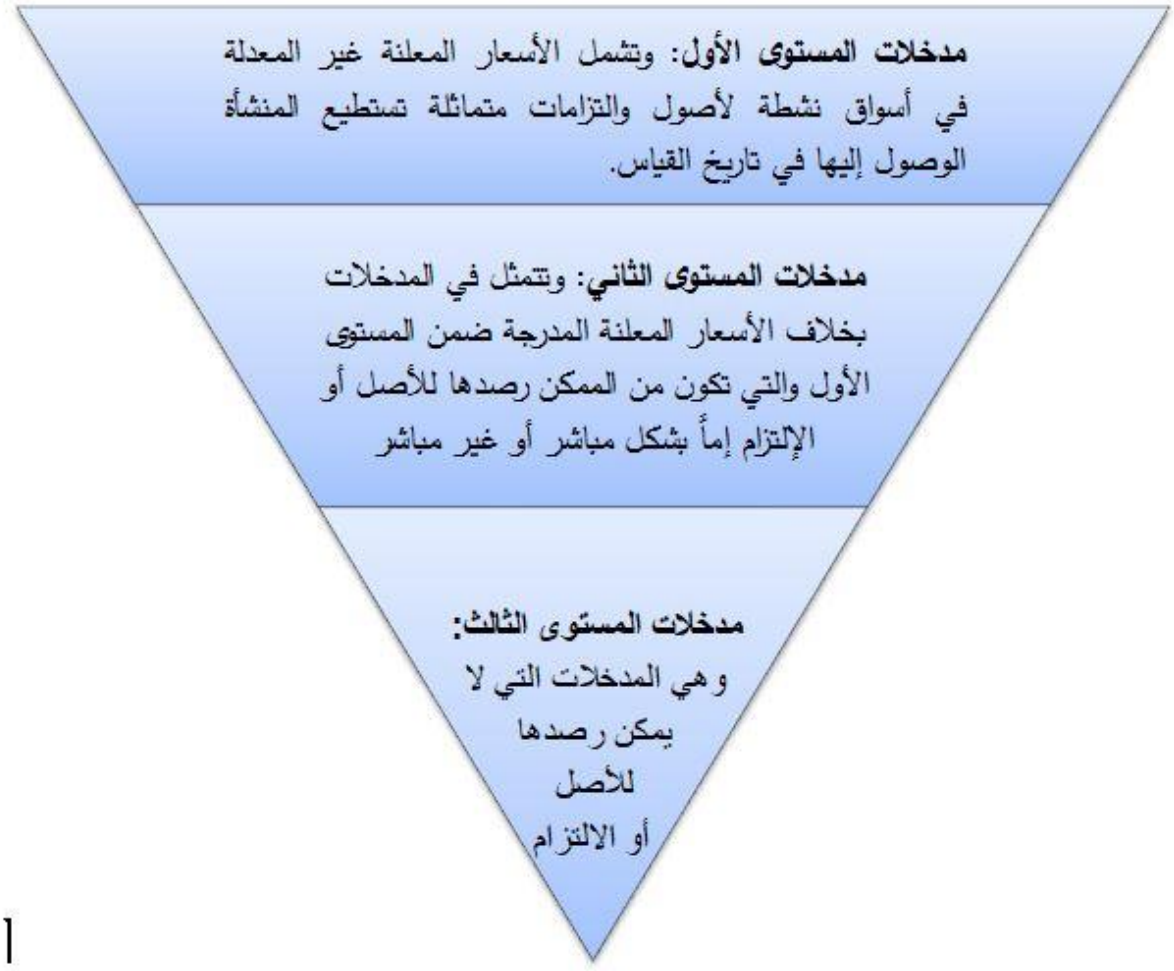
[1] محمد زرقون وفارس بن يدير، مرجع سبق ذكره، ص 6.

[2] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 9.

[3] نفس المرجع، ص 14-15.

[4] نفس المرجع، ص 8.

الشكل رقم 05: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مضمون معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13.

مدخلات المستوى الأول: هي مدخلات قابلة للملاحظة (سعر معلن)، وتعني مدخلات السوق التي تعكس أسعار معلنة للأصول والالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة (يُستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المماثلة أو المقارنة)، وتتوافر السوق النشطة على الخصائص التالية[1]:

- أن تكون الأسعار معلنة ودورية ومتاحة للجمهور.
- تماثل جميع الأصناف التي يمكن التعامل فيها.
- تواجد البائعون والمشترون الراغبون بإرادة حرة في إتمام الصفقات.

[1] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

ستكون مدخلات المستوى الأول متاحة للعديد من الأصول المالية والالتزامات المالية، والتي قد يتم مبادلة بعضها في أسواق نشطة متعددة، وبناءً عليه يكون التركيز في المستوى الأول على تحديد ما يلي[1]:

– السوق الرئيسية للأصل أو الإلتزام، أو السوق الأكثر ميزة للأصل أو الإلتزام في حالة عدم وجود السوق الرئيسية.

– ما إذا كانت المنشأة تستطيع الدخول في معاملة للأصل أو الإلتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

يوفر السعر المعلن في سوق نشطة دليلا يمكن الإعتماد عليه إلى أكبر حد ممكن في تحديد القيمة العادلة، وحينما يكون متاحا يجب أن يستخدم بدون تعديل لقياس القيمة العادلة، باستثناء الحالات التالية[2]:

– عندما تحتفظ المنشأة بعدد كبير من الأصول أو الالتزامات المتشابهة والغير متماثلة التي يمكن قياسها بالقيمة العادلة ويوجد سعر معلن متاح في سوق نشطة ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول والالتزامات بشكل منفرد، فإنه يجوز للمنشأة كوسيلة عملية أن تقيس القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد بشكل حصري على الأسعار المعلنة كمصفوفة التسعير مثلا، ويصنف هذا القياس ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

– عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشطة القيمة العادلة في تاريخ القياس، وقد يكون ذلك هو الحال على سبيل المثال إذا وقعت أحداث مهمة بعد غلق السوق ولكن قبل تاريخ القياس، مثل معاملات في سوق بدون وسطاء، أو صفقات في سوق سمسرة أو إعلانات، ويجب على المنشأة أن تضع سياسة وتطبقها بشكل ثابت لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة، وبالرغم من ذلك فإن تعديل السعر المعلن لأجل معلومات جديدة، فإنه ينتج عن التعديل قياس قيمة عادلة يُصنَّفُ ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

– عند قياس القيمة لعادلة لالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة باستخدام السعر المعلن لبند مماثل تتم المتاجرة فيه على أنه أصل في سوق نشطة، ويلزم تعديل ذلك السعر لأجل عوامل خاصة بالبند أو الأصل، وإذا لم يُتطلب تعديل للسعر المعلن للأصل فإن النتيجة هي قياس قيمة عادلة يُصنَّف ضمن مستوى أدنى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

---

[1] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 10.

[2] 13نفس المرجع، ص 9– 10.

مدخلات المستوى الثاني: وهي المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة ضمن المستوى الأول والتي تكون من الممكن رصدها للأصل أو الإلتزام[1]، وحسب هذا المستوى يمكن تحديد القيمة العادلة للأصل أو الالتزام إمَّا بشكل مباشر أو غير مباشر بالاعتماد على ما يلي[2]:

-أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابهة للأسعار في الأسواق النشطة.

- أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل والالتزامات المعنية في أسواق غير نشطة.

- الأسعار الأخرى غير المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها[3]:

- أسعار الفائدة ومنحنيات العائد التي يمكن رصدها على فترات معلنة شائعة.

- التقلبات الضمنية.

- الهوامش الائتمانية.

- المدخلات المؤيدة من السوق.

تتفاوت التعديلات على مدخلات المستوى الثاني اعتمادا على العوامل الخاصة بالأصل أو الالتزام، وتشمل تلك العوامل حالة أو موقع الأصل، إلى أي مدى ترتبط المدخلات بالبنود التي تكون نظيرة للأصل أو الإلتزام، حجم أو مستوى النشاط في الأسواق التي تكون فيها المدخلات مرصودة، وقد ينتج عن التعديل على مدخلات المستوى الثاني الذي يعدُّ مهما بالنسبة لمجمل القياس، أن يصنف قياس القيمة العادلة ضمن المستوى الثالث في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وذلك إذا استخدم التعديل مدخلات مهمة لا يمكن رصدها[4].

مدخلات المستوى الثالث: وهي المدخلات التي لا يمكن رصدها للأصل[5] ويعتمد على قيم غير متوفرة أو غير متاحة في السوق وتقوم الشركة ومن خلال المعلومات المتوفرة لديها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين بتحديد قياسات القيمة العادلة[6].

---

[1] نفس المرجع، ص 14.

[2] سبتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 137.

[3] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 10.

[4] نفس المرجع، ص 10-11.

[5] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[6] سبتي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص 137.

يجب أن تستخدم المدخلات التي لا يمكن رصدها لقياس القيمة العادلة إلى المدى الذي لا تتاح فيه مدخلات ملائمة يمكن رصدها، وبالتالي السماح بحالات يكون فيها نشاط السوق ضعيفا، إن وجد، للأصل أو الالتزام في تاريخ القياس. وبالرغم من ذلك، يظل هدف قياس القيمة العادلة هو نفسه، أي سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور المشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالالتزام. وبناء عليه، يجب أن تعكس المدخلات التي لا يمكن رصدها الافتراضات التي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك الافتراضات بشأن المخاطر[1].

تشمل الافتراضات بشأن المخاطر تلك المخاطر المتأصلة في أسلوب تقويم معين مستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير) والمخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقويم، فالقياس الذي لا يتضمن تعديلا مقابل المخاطر لا يمثل قياس قيمة عادلة إذا كان المشاركون في السوق يدرجون تعديلا مقابل المخاطر عند تسعير الأصل أو الالتزام، فعلى سبيل المثال قد يكون من الضروري إدراج تعديل مقابل المخاطر عندما يكون هناك عدم تأكد كبير من القياس (على سبيل المثال، عندما يكون هناك انخفاض كبير في حجم النشاط أو مستواه عند مقارنته بنشاط السوق العادي للأصل أو الالتزام، أو الأصول أو الالتزامات المشابهة، وتكون المنشأة قد حددت أن سعر المعاملة أو السعر المعلن لا يمثل القيمة العادلة)[2].

يجب على المنشأة أن تطور المدخلات التي لا يمكن رصدها باستخدام أفضل المعلومات المتاحة بحسب الظروف، والتي قد تشمل البيانات الخاصة بالمنشأة، وعند تطوير المدخلات التي لا يمكن رصدها، يمكن للمنشأة أن تبدأ بالبيانات الخاصة بها، ولكن يجب عليها أن تعدل تلك البيانات عندما تبين معلومات متاحة –بشكل معقول– أن مشاركين آخرين في السوق يمكن أن يستخدموا بيانات مختلفة أو أن هناك شيئا خاصا بالمنشأة وهو غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق، ولا يلزم المنشأة أن تبذل جهودا مستفيضة لتحصل على معلومات بشأن افتراضات المشارك في السوق، وبالرغم من ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان جميع المعلومات بشأن افتراضات المشارك في السوق والتي تكون متاحة بشكل معقول، حيث تعد المعلومات التي لا يمكن رصدها والتي يتم تطويرها بالطريقة الموضحة أعلاه افتراضات مشارك في السوق وتحقق الهدف من قياس القيمة العادلة[3].

لقد ألزم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 المنشآت بالإفصاح عن قيم الانتقالات العامة التي تقع المستويات بينها، وخاصة بين المستوى الأول والمستوى الثاني من تسلسل القيمة العادلة سواءً كان

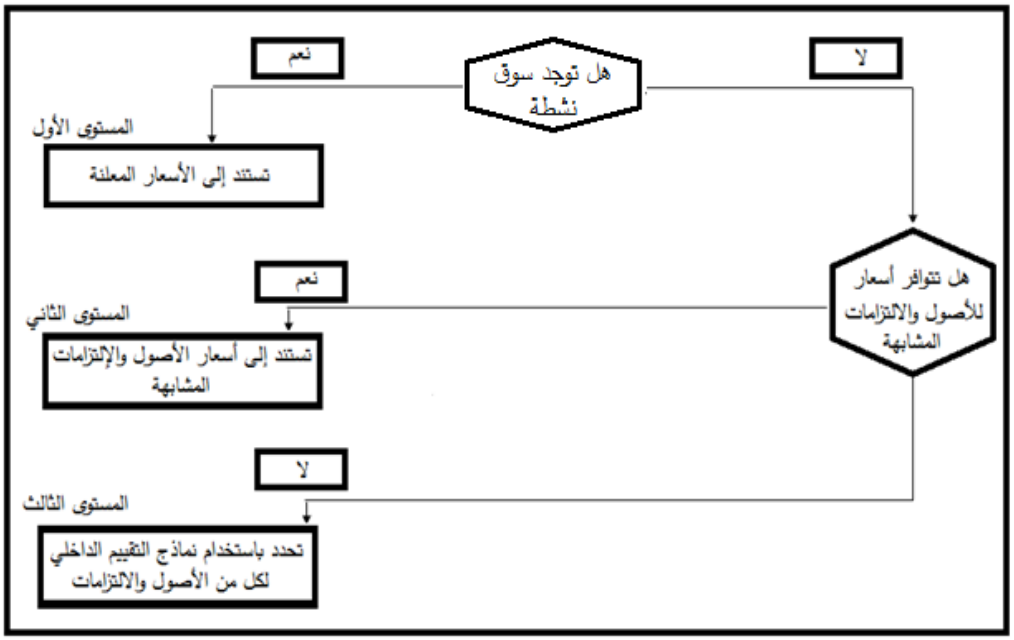
[1] معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 11.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] نفس المرجع، نفس الصفحة.

الانتقال داخلي أو خارجي وأسباب تلك الانتقالات ضمن القوائم المالية في بند الإيضاحات[1]، والشكل الموالي يبين آلية الانتقال من مستوى لآخر:

الشكل رقم 06: آلية الإنتقال من مستوى إلى آخر حسب هيكلة القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS 13



المصدر: عبد الله حسين أحمد العسولي، مرجع سبق ذكره، ص 55.

يتضح من الشكل السابق أنه في حالة وجود سوق نشطة فإنه يتم الاعتماد على مدخلات المستوى الأول لأنها الأكثر تعبيرا عن القيمة العادلة للبند محل التقييم، وفي حالة عدم وجود سوق نشطة فإنه يتم البحث عن أسعار الأصول والالتزامات في سوق نشطة مشابهة ومنه الانتقال إلى المستوى الثاني في حال وجودها، وفي حال عدم توفر السوق النشطة وأسعار الأصول والالتزامات في سوق مشابهة فإنه يتم الانتقال إلى المستوى الثالث.

المطلب الثالث: الإفصاحات المتعلقة بالقيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13

بالإضافة إلى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والذي يقدم إرشادات حول أساليب التقييم لقياس القيمة العادلة، يشتمل المعيار الدولي IFRS 13 على مجموعة من متطلبات الإفصاح لتوفير معلومات شاملة عن الأصول والالتزامات، تهدف هذه المعلومات إلى مساعدة مستخدمي القوائم المالية على تقييم مايلي[2]:

[1] عبد الله حسين أحمد العسولي، **أثر قياسات القيمة العادلة على إفصاحات التقارير المالية وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13–دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن**–، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2018 ، ص 54.

[2] عبد الله حسين أحمد العسولي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

– تقنيات ومدخلات التقييم المستخدمة لتطوير قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات في بيان المركز المالي بعد التحقق المبدئي.

– تأثير القياسات على الربح أو الخسارة لقياس القيمة العادلة المتكررة والتي تنطوي على جزء كبير من المدخلات الغير قابلة للملاحظة (المستوى الثالث).

ويجب أن يتم الإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بالسياسات والطرق المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، حتى تحقق هذه القوائم الهدف الذي أُعِدَّت من أجله.

وتبعا لكل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي والدولي، فإنه تختلف بعض الإفصاحات اللاَّزمة حول القيمة العادلة حسب ما إذا كان حساب القيمة العادلة قائم على أساس متكرر أو أساس غير متكرر، ويعرف أساس القياس المتكرر على أنه يتمثل في القياسات المطلوبة أو المسموح بها من طرف المعايير المحاسبية الدولية في الميزانية في آخر كل فترة إبلاغ مالي، أمَّا أساس القياس الغير متكرر فيتمثل في القياسات المطلوبة أو المسموح بها من طرف المعايير المحاسبية الدولية في الميزانية في حالات خاصة[1]، والجدول الموالي يوضح الإفصاحات اللَّازمة المتعلقة بقياس القيمة العادلة وفقاً لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13:

الجدول رقم 06: الإفصاحات المطلوبة المتعلقة بالقيمة العادلة

الإفصاحات المطلوبة	أساس حساب القيمة العادلة		إفصاحات القيمة العادلة في الإيضاحات الهامشية
	متكرر	غير متكرر	
القيمة العادلة في تاريخ الإبلاغ المالي	✓	✓	✓
سبب قياس القيمة العادلة		✓	✓
المستوى ضمن المستويات الثلاثة لسلسلة القيمة العادلة	✓	✓	✓
مبالغ التحويلات بين المستوى الأول والثاني، أسباب هذه التحويلات وسياسة المنشأة حول تحديد متى يمكن اعتبار أن التحويلات بين المستويات قد حدثت.	✓		
وصف تقنيات التقييم والمدخلات المستعملة في المستوى الثاني	✓	✓	✓

[1] وفاء أحمودة، **دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي –حالة الجزائر–**، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، الجزائر، 2013–2014، ص 52–53 بتصرف.

والثالث.			
بالنسبة للمستوى الثاني والثالث قياسات القيمة العادلة التي تم فيها تغيير تقنية التقييم، الإفصاح عن التغيير وسبب القيام به.	✓	✓	✓
إذا اختلف الاستعمال الأعلى والأمثل لأصل غير مالي عن استعماله الجاري، يجب الإفصاح عن ذلك وعن سبب استعمال الأصل الغير مالي بشكل يختلف عن استعماله الأعلى والأمثل.	✓	✓	✓
معلومات كافية للسماح بالتوفيق بين الإفصاح عن أصناف الأصول والخصوم وفقا لسلسلة القيمة العادلة والبند المعني المعروض في الميزانية.	✓	✓	
إذا اتخذت المنشأة قرار سياسة محاسبية لاستعمال الاستثناء الوارد في الفقرة 46، يجب أن تفصح عنه.	✓	✓	
بالنسبة للخصم المقاس بالقيمة العادلة، الإفصاح عن وجود أية عمليات تحسين الائتمان وفيما إذا انعكست في قياس القيمة العادلة للخصم.	✓	✓	
تطبق الإفصاحات التالية على قياسات القيمة العادلة باستعمال مدخلات غير ملاحظة (المستوى 3)			
المعلومات الكمية حول المدخلات الغير ملاحظة المعتبرة التي تستعمل في قياس القيمة العادلة.	✓	✓	
التوفيق بين ميزان الافتتاح والإغلاق بإفصاحات منفصلة عن: (1) مبالغ الأرباح والخسائر(والبند الذي اعترفت فيه)، (2) المبالغ في الدخل الشامل الآخر، (3) مبالغ المشتريات، المبيعات، العائدات والتسويات كل على حدى، (4) مبالغ أي تحويلات من وإلى المستوى الثالث.	✓		
المبلغ الإجمالي للأرباح والخسائر للفترة المتضمن في المبلغ الإجمالي للأرباح والخسائر المتعلقة بالأرباح والخسائر الغير محققة للأصول والخصوم المحتفظ بها في تاريخ الإبلاغ والبند أو البنود التي تم فيها الإعتراف بالأرباح والخسائر.	✓		
وصف سير عمليات التقييم والمتضمنة على سبيل المثال قرارات المنشأة حول سياسات التقييم والإجراءات وتحليل التغيرات في القيمة العادلة من فترة إلى أخرى.	✓	✓	

سرد وصف حول حساسية القيمة العادلة للتغيرات في المدخلات الغير ملاحظة إذا كان التغير في هذه المدخلات قد ينتج عنه قياس عالي أو منخفض بشكل معتبر للقيمة العادلة، ووصف العلاقة بين المدخلات الغير ملاحظة وكيف يمكن لهذه العلاقة أن تبالغ أو تخفف من تأثير التغير في هذه المدخلات على القيمة العادلة.	✓		
بالنسبة للأصول والخصوم المالية، عندما يؤدي التغيير في إحدى المدخلات الغير ملاحظة لتعكس فرضيات بديلة ممكنة بصفة معقولة، إلى تغيير معتبر في القيمة العادلة، فعلى المنشأة أن تفصح عن ذلك وعلى أثر هذه التغيرات وكيف يمكن حساب هذا الأثر.	✓		

المصدر: وفاء أحمودة، مرجع سبق ذكره، ص 53-55.

إن مبدأ الإفصاح هو الممارسة العامة التي يستخدمها المحاسبون في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالمعلومات والتفاصيل الكافية بشكل كفء ومفهوم والتي من شأنها التأثير في قراراتهم وأحكامهم[1]، لذا فإن تطبيق أي معيار يتطلب الإفصاح عن القدر الكافي من المعلومات المتعلقة بالسياسات المحاسبية المستخدمة وأساليب التقييم المعتمدة في قياس بنود القوائم المالية وفق ذلك المعيار، خاصة في حال تغيير أسلوب التقييم وكما لاحظنا في (الجدول رقم 05) فإن الاعتماد على القيمة العادلة يتطلب الإفصاح عن قدر كبير من المعلومات في الإيضاحات والبيانات الهامشية.

إن معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية تبين كيفية المعالجة المحاسبية لعناصر القوائم المالية وتتيح مجموعة من الطرق والبدائل المستعملة في ذلك وجب الإفصاح عنها حسب متطلبات كل معيار لتحقيق الجودة اللازمة للقوائم المالية، ومن بين أهم عناصر القوائم المالية وأكثرها وزنا وتأثيراً على المركز المالي للمؤسسة نجد التثبيتات بأنواعها الثلاثة، والتي أتاحت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مجموعة من البدائل التي يسمح بالاعتماد عليها في عمليتي تقييمها وإعادة تقييمها، ومن بين هذه البدائل نجد القيمة العادلة، وسيتم التطرق إلى ذلك في المباحث الموالية.

[1] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 91.

المبحث الثالث: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات المعنوية

لقد أولت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي أهمية كبيرة للتثبيتات نظرا لأثرها الكبير على قيمة المؤسسة، ومن أهم ما تضمنته المعايير الخاصة بالتثبيتات على اختلاف أنواعها أساليب القياس والتقييم وذلك لتأثرها الكبير بالأزمات المالية من جهة والمتغيرات الاقتصادية كالتضخم من جهة أخرى، مما يؤدي إلى حدوث تغيرات متفاوتة النسب في أسعارها، إضافة إلى ذلك فقد أصبحت أنشطة البحث والتطوير والاستثمار في رأس المال البشري من أهم توجهات المؤسسات الاقتصادية وهذا نظرا للتطور الرقمي الكبير الذي يشهده العالم وانتقاله من السباق نحو التسلح إلى السباق نحو التقدم والتطور الاقتصادي والتكنولوجي، وأصبح للأصول المعنوية قيمة كبيرة في المؤسسة شأنها شأن التثبيتات المالية والمادية، وأصبحت التغير في قيمتها يؤثر على قيمة المؤسسة، لذا فقد توجهت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي إلى القيمة العادلة كأساس لتقييم التثبيتات المعنوية والإفصاح عنها لما لها من تعبير صادق عن القيم الحقيقية للتثبيتات، إضافة إلى أنها تساعد على تجاوز العديد من سلبيات مداخل التقييم الأخرى.

المطلب الأول: ماهية التثبيتات المعنوية

تنقسم الأصول في ميزانية المؤسسة إلى قسمين هما، الأصول الجارية وهي تتمثل في السيولة المتاحة أو الأصول التي يتم تداولها ويسهل تحويلها إلى نقود في أقل من سنة، والأصول الغير جارية التي تستخدمها المؤسسة لممارسة نشاطها لعدة دورات مالية وهي غير مخصصة للبيع، وقد أطلق عليها النظام المحاسبي المالي الجزائري مصطلح التثبيتات، وتنقسم إلى ثلاثة أنواع تثبيتات مادية، تثبيتات مالية، وتثبيتات معنوية.

الفرع الأول: التعريف بالتثبيتات

تندرج التثبيتات ضمن قائمة المركز المالي (الميزانية) في الجزء العلوي لجانب الأصول باعتبارها غير جارية، وتنقسم إلى ثلاث أنواع وهي تثبيتات عينية، تثبيتات معنوية وتثبيتات مادية.

وجاء في النظام المحاسبي المالي الجزائري أنها عبارة عن أصول مخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان، وهي تلك الأصول التي تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثني عشر التي تلي تاريخ قفل سنته المالية[1].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 81.

ويشترط في اعتبار العنصر كتثبيت ضمن الأصول أن تكون مدة استخدامه لأكثر من سنة مالية، وأن يكون مراقب من قبل الوحدة، وأن تنتظر من استخدامه تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، وأن يتم تقييم تكلفة الأصل بموضوعية[1].

وبعد التطرق إلى مفهوم التثبيتات لابد من ذكر مجموعة من المفاهيم المرتبطة بالمعالجة المحاسبية للتثبيتات، وقد عرَّفها النظام المحاسبي المالي الجزائري كما يلي[2]:

تعريف التكلفة: هي مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على عنصر عند تاريخ اقتنائه/إنتاجه.

تعريف التكلفة الحالية للتثبيت: هي مبلغ الخزينة الواجب دفعه في حال اقتناء الأصول نفسها أو المطابقة لها في الوقت الحالي.

تعريف تكلفة الاقتناء: هي سعر الشراء الناتج عن اتفاق الأطراف عند تاريخ إجراء المعاملة، وتزاد عليه الحقوق الجمركية وغيرها من الرسوم الجبائية التي لا يستردها الكيان من الإدارة الجبائية وكذا النفقات الملحقة المقدمة مباشرة للحصول على مراقبة العنصر ووضعه في حالة استعمال، وتخصم التخفيضات التجارية والعناصر الأخرى المماثلة للحصول على تكلفة الاقتناء.

تعريف مدة المنفعة: هي إما المدة التي يرتقب الكيان استعمال أصوله فيها إلى أن تصبح مهتلكة، وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة التي يرتقب الكيان الحصول الانتفاع بها من الأصل.

تعريف مدة الحياة الاقتصادية: هي إما المدة المنتظرة من الاستعمال الاقتصادي للأصول من طرف مستعمل أو أكثر، وإما عدد الوحدات الإنتاجية أو الوحدات المماثلة المنتظرة من استعمال الأصول من طرف مستعمل أو أكثر.

– **الإهتلاك:** هو التوزيع النظامي للمبلغ المهتلك من الأصول على مدته المقدرة حسب مخطط اهتلاك ومع مراعاة القيمة الباقية المحتملة من الأصول بعد هذه المدة.

وللتفريق بين أنواع التثبيتات وتصنيفها إما مادية أو معنوية أو مالية فيما يتعلق بالخصائص المرتبطة بها وعوامل التقييم يضع الباحثان (Pearce & Robinson) بين أيدينا الجدول التالي:

---

[1] عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع، المجلد الثاني، جامعة الوادي، الجزائر، 2017، ص 75.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 83-84.

الجدول رقم 07: الخصائص الأساسية للتفرقة بين أنواع التثبيات

النوع	الخصائص المرتبطة	العوامل الأساسية للتقييم
التثبيتات المالية	• القدرة على الاستدانة وحجم رأس المال هي من تحدد قيمتها وطاقتها الاستثمارية.	• معدلات حقوق الملكية والمديونية. • تدفق رأس المال العامل. • التدفق النقدي. • معدلات المديونية
التثبيتات المادية	• الحجم، التموقع، التميُّز التقني، مرونة أجهزة ومعدات الإنتاج. • الموقع (يتعلق بالأراضي والمباني).	• القيمة السوقية للأصول. • مرونة الأصول الثابتة. • حجم الأصول. • درجة قدم وحداثة الأصول.
التثبيتات المعنوية	• حقوق النشر. • البحث والتطوير. • الرصيد التقني والعلمي لدى العمال. • محفظة الاختراعات وبراءات الاختراع. • السمعة الناجمة عن: رواج العلامة، توطين وتوطيد العلاقات مع العملاء، سمعة منتجات وخدمات المؤسسة من ناحية الجودة والملاءمة، بالإضافة إلى سمعة المؤسسة لدى كل من مورديها وهيئات التمويل والعمال والهيئات الحكومية ومع المجتمع.	• عدد براءات الاختراع ذات الأهمية. • العوائد من حقوق النشر وشهادات براءات الاختراع. • نسبة عمال البحث والتطوير إلى إجمالي العمال. • عدد وأماكن هيئات ومرافق البحث. • إدراك العلامة. • نسبة تكرار المبيعات. • قياسات أداء المنتجات والمقارنة مع المنافس والمنتجات المماثلة. • استقصاءات السمعة الكلية.

المصدر: عبد القادر محرز، الأصول المعنوية: **القياس والمحاذاة وفق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، العدد 34، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص381 بتصرف.

يتضح من هذا الجدول أهم العوامل التي تساعد على تصنيف التثبيتات إلى أنواعها الثلاثة سواءً فيما يتعلق الأمر بالتقييم أو الخصائص، وقد اعتمد الباحث على ذلك في تصنيف الأصول البيولوجية والعقارات الاستثمارية على أنها تثبيتات مادية لأنها تتضمن خصائص التثبيتات المادية والعوامل المرتبطة بتقييمها، كما أنه يساعد على تصنيف العديد من الأصول الغير ملموسة إلى تثبيتات معنوية.

الفرع الثاني: مفهوم التثبيتات معنوية

عرَّفها النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها عبارة أصول غير نقدية، قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها، يحوزها كيان ما من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية[1].

وعرفها الباحثان "أبو نصار" و"حميدات" على أنها "أصول غير نقدية قابلة للتحديد ولكن ليس لها وجود مادي، ويجب أن تتوفر على شرطين، وهما سيطرة المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة مثل الشراء أو التطوير، وأن تحصل المؤسسة نتيجة اقتناء الأصل على منافع اقتصادية ممثلة بتدفقات نقدية مستقبلية[2]"

ومن شروط الإعتراف بها[3]:

- إذا كان من المحتمل أن تأتي بتدفقات اقتصادية مستقبلية.

- إذا كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بشكل صادق.

- تقييم احتمال المنافع الاقتصادية بناءً على توقعات مدروسة.

وتشترك التثبيتات المعنوية في العديد من الخصائص أهمها[4]:

- **الأثر الغير مباشر على القيمة:** حيث أن الأصول المعنوية كالمعرفة والإدارة لها أثر غير مباشر على الرفع من المداخيل وتخفيض التكاليف، وهذا الأثر يظهر عبر علاقات معقدة من الأثر والسبب.

- **الخلفية الإستراتيجية للقيمة:** قيمة الأصول الغير ملموسة تتعلق بمدى ارتباطها باستراتيجية المؤسسة.

- **القيمة التقديرية:** الاستثمار في الأصول المعنوية يشوبه نوع من عدم التأكد فيما يتعلق بنفعه المستقبلي للمنظمة.

- **القيمة في التكامل:** الأصول المعنوية نادراً ما تنشأ منفردة القيمة، فقيمتها تظهر وتتعاظم في تفاعلها وتكاملها مع بقية الأصول المادية والمعنوية في التنظيم.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 8 بتصرف.

[2] كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، **تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الغير ملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، مارس 2019، ص 46.

[3] مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص 125.

[4] عبد القادر محرز، مرجع سبق ذكره، ص 380-381.

ولقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 "الأصول الغير ملموسة" فيما يتعلق بمفهومها ما يلي[1]:

1- تنفق المنشآت عادة موارد، أو تتحمل التزامات عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عن تطويرها، أو الحفاظ عليها أو تحسينها مثل المعرفة العلمية والعملية، وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، ومعرفة السوق والعلامات التجارية، ومن الأمثلة الشائعة للبنود المشمولة بهذه العناوين العريضة برنامج الحاسب الآلي، براءات الاختراع، حقوق التأليف والنشر، أفلام الرسوم المتحركة، وقوائم العملاء، حقوق خدمة الرهن العقاري، تراخيص الصيد، حصص الاستيراد، الامتيازات، العلاقات بالموردين والعملاء، والنصيب من السوق وحقوق التسويق.

2- وحتى يتم اعتبار أحد العناصر كأصل غير ملموس يجب أن يستوفي ثلاث شروط:

أ- القابلية للتحديد: يتطلب تعريف الأصل الغير ملموس أن يكون قابلا للتحديد لتمييزه عن الشهرة، وتعد الشهرة المثبتة ضمن عملية تجميع الأعمال أصلا يعبر عن المنافع الاقتصادية المستقبلية الناشئة عن أصول أخرى مقتناة ضمن عملية تجميع الأعمال والتي لا تحدد بشكل منفرد ولا تثبت بشكل منفصل، وقد تنتج المنافع الاقتصادية المستقبلية عن التفاعل بين الأصول المقتناة القابلة للتحديد أو الأصول التي لا تؤهل بشكل منفرد للإثبات في القوائم المالية، ويكون الأصل قابلا للتحديد عند أي مما يلي:

- أن يكون قابلا للانفصال أي قابلا للبيع والتحويل أو التأجير أو المبادلة سواءً بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي ذلك أم لا.
- ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى بغض النظر عما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو حقوق والتزامات أخرى.

ب- السيطرة: تسيطر المنشأة على أصل عندما يكون لديها السلطة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من المورد الرئيسي، ولتقيد حصول الآخرين على تلك المنافع، وتتبع قدرة المؤسسة على السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الغير ملموس عادة من الحقوق النظامية التي تكون واجبة النفاذ في محكمة نظامية وفي غياب الحقوق النظامية يكون التدليل على السيطرة أكثر صعوبة، وبالرغم من ذلك لا يعد وجوب النفاذ النظامي للحق شرطا ضروريا للسيطرة نظرا لأن المنشأة قد تكون قادرة على أن تسيطر على المنافع الاقتصادية المستقبلية بأي طريقة أخرى.

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 2-4.

جـ- وجود المنافع الاقتصادية المستقبلية: يمكن أن تشمل المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة من أصل غير ملموس إيراد بيع منتجات أو خدمات، أو وفرات في التكلفة، أو منافع أخرى ناتجة عن استخدام الأصل من قبل النشأة، فعلى سبيل المثال قد ينخفض استخدام الملكية الفكرية في عملية إنتاج من تكاليف الإنتاج المستقبلية بدلا من أن يزيد من الإيرادات المستقبلية.

الفرع الثالث: أنواع التثبيتات المعنوية

وتتمثل أهم التثبيتات المعنوية التي جاءت بها النظام المحاسبي المالي فيما يلي[1]:

- **مصاريف البحث والتطوير:** هي تكاليف تنشأ من تطوير براءة اختراع أو حقوق نشر مثل منتج جديد، عملية، فكرة، معادلة، عمل أدبي،...إلخ، وتنفق الكثير من المؤسسات مبالغ طائلة على البحث والتطوير لخلق منتج جديد أو عمليات أو تحسين وتطوير منتج قائم ولاكتشاف معرفة جديدة والتي تعتبر ذات قيمة في الفترات المستقبلية[2].

- **مصاريف التنمية:** وتم تعريف التنمية في النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها تطبيق نتائج البحث أو غيرها من المعارف الأخرى على تصميم أو نموذج من أجل إنتاج مواد أو تجهيزات أو منتوجات أو طرق أو منظومات أو خدمات جديدة أو مطوَّرة بشكل ملحوظ قبل بداية إنتاجه التجاري أو استعمالها[3].

- **براءة الاختراع:** تعرف براءة الاختراع على أنها الشهادة التي تمنحها الدولة بواسطة هيئة عمومية مختصة للمخترع كي يثبت حق احتكار استغلال اختراعه ماليا ولمدة زمنية محدودة وفي ظروف معينة، ولقد اشترط المشرع الجزائري في المادة الثالثة من الأمر 03-07 المؤرخ في 19جويلية 2003 المتعلق ببراءات الاختراع وجوب توفر ثلاث نقاط لمنح براءة الاختراع ألا وهي[4]:

- أن يكون ثمة اختراع أو ابتكار.

- أن يكون الاختراع جديدا.

- أن يكون هذا الاختراع قابلا للاستغلال الصناعي.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 57.

[2] كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[3] نفس المرجع، ص 84.

[4] عدنان مقدم، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019، ص 33.

وقد حدد المشرّع الجزائري مدة براءة الاختراع بـ 20 عاما ابتداء من إيداع الطلب لدى المعهد الوطني الجزائري للملكية الصناعية مع مراعاة دفع رسوم التسجيل ورسوم الإبقاء.

-**العلامات:** هي الإشارات والرموز التي تميّز منتجات أو خدمات مؤسسة من غيرها، والعلامة يمكن إنشاؤها من طرف المؤسسة كما يمكن شراؤها، وتكتسي عملية تقييمها صعوبة بالغة لكن على العموم يمكن تقييمها عن طريق تكاليف إعادة إنشائها أو عن طريق حساب الهامش بين سعر المنتج بالعلامة وسعر منتج آخر مماثل بعد خصم التكاليف المتكبدة للحفاظ عليه وتحسين صورته[1].

- **التراخيص والامتيازات:** تعتبر الملكية الصناعية أصلا معنويا تمنح صاحبها حق الحصرية والاحتكار في استغلال الملكية الصناعية بكافة الأشكال القانونية ومنع منافسيها من استغلالها بدون ترخيص منه، أماً عقد الامتياز فيكون عادة أكثر تعقيداً من عقد ترخيص العلامة لجهة مشتملاته، فهو يتضمن منح الترخيص على العلامة، منح تراخيص لاستعمال حقوق ملكية فكرية أخرى، منح تراخيص لاستعمال لخطط التسويق والتوزيع للمنتجات المعنية ولبعض المعارف التقنية[2].

- **شهرة المحل:** تعد أكثر وأهم الأصول الغير ملموسة التي تظهر في الميزانية، فشهرة المحل تمثل قيمة جميع الصفقات الإيجابية والمفصلة المرتبطة بمؤسسة معينة، هذه الصفقات تتضمن الإدارة الجيدة المتميزة، الموقع المرغوب فيه، العلاقات الجيدة مع العملاء، اليد العاملة الماهرة، الجودة العالية للمنتج،....الخ، كل هذه العوامل وبصورة متكاملة مع بعضها البعض تنشئ أصلا غير ملموس والذي يطلق عليه شهرة المحل، هذه الأخيرة تمثل حالة متفردة بخلاف الأصول الملموسة التي يمكن بيعها بصورة مستقلة عن باقي الأصول الأخرى[3].

- **المهارات (الامتيازات):** لا يحظى هذا النوع من الأصول المعنوية بنفس الحماية القانونية التي تلقاها رغم أهميتها البالغة بالنظر لما يكتنف مفهومها من غموض وإبهام، وتقيَّم بنفس طريقة تقييم البراءة، والامتياز يمكن أن يكون ملكا للمؤسسة تنازلت عليه للغير أو قد تحصلت عليه المؤسسة عن طريق الشراء[4].

- **البرمجيات المعلوماتية:** تعتبر برامج الكمبيوتر بمثابة مجموعة من التعليمات المعبر عنها عن طريق كلمات أو مخططات أو أي شكل من الأشكال التي بمجرد إدخالها في موضع بواسطة آلة تؤدي إلى

[1] رفيق يوسف وعبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تبسة، الجزائر، جوان 2018، ص77.

[2] مرجع سبق ذكره، ص 34.

[3] كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، مرجع سبق ذكره، ص 48.

[4] رفيق يوسف وعبد العزيز قتال، مرجع سبق ذكره، ص 77.

حدوث تغيرات إلكترونية يمكن أن تؤدي أو تتمكن من الحصول على نتيجة معينة بواسطة الكمبيوتر أو أي وسيلة إلكترونية قادرة على المعالجة المعلوماتية، وتعتبر البرامج المعلوماتية من الحقوق المحمية طبقا للمادة الرابعة من الأمر 03-05 المؤرخ في 19جويلية 2005[1].

تعتبر قيمة التثبيتات السالفة الذكر من أهم العوامل المؤثرة على قيمة المؤسسة، لذا فقد تطرقت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي إلى كيفية تصنيفها وأساليب التقييم والإفصاح عن كل نوع منها، وذلك بإصدار معيار خاص بهذا النوع من التثبيتات وهو المعيار IAS 38 "الأصول الغير ملموسة"، إضافة إلى تطرق بعض المعايير الأخرى لهذا النوع من التثبيتات.

المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المعنوية وفق العيار المحاسبي الدولي IAS 38

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة" ما يلي[2]:

- يجب أن يثبت أصل غير ملموس عندما وفقط عندما يكون من المحتمل أنَّ المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة، ويمكن قياس هذا الأصل بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ويجب على المنشأة أن تقدر احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة باستخدام افتراضات معقولة لها ما يدعِّمها، والتي تمثل أفضل تقديرات الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي سوف توجد على مدى العمر الإنتاجي للأصل، ويجب أن يقاس الأصل غير الملموس بشكل أولي بالتكلفة.

الفرع الأول: حالة الأصول الغير ملموسة المتولدة داخليا

حسب المعيار المحاسبي IAS 38 فإنه لا يجوز إثبات الشهرة المتولدة داخليا على أنها أصل لأنها لا تستوفي ضوابط الإثبات الواردة في هذا المعيار، كما أنها ليست موردا قابلا للتحديد مسيطراً عليه من قبل المنشأة ويمكن قياسه بالتكلفة بطريقة يمكن الاعتماد عليها[3].

ونذكر من بين الأصول الغير ملموسة المتولدة داخليا البحوث التي ينتج عنها التطوير والإبداع والابتكار، ويتم التقييم الأولي للأصل غير المادي عند إدخاله في الميزانية بحساب التكلفة التي تكبدتها المؤسسة لوضعه في الخدمة والاستفادة منه، حيث تتضمن تكلفة الأصل الغير ملموس الذي تم إنشاؤه

[1] عدنان مقدم، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مرجع سبق ذكره، ص 3- 4.

[3] نفس المرجع، ص 7.

داخليا جميع النفقات التي يمكن أن تدخل في عملية تفعيله، ويتم تخصيصها على أساس معقول، ثابت ودائم، ويتم إنشاء التثبيت وإعداده حسب احتياجات المؤسسة والإدارة لاستخدامه[1].

ولكن من الصعب في بعض الأحيان تقييم ما إذا كان الأصل الغير ملموس المتولد داخليا يؤهّل للإثبات بسبب مشاكل في ما إذا كان ومتى يكون هناك أصل قابل للتحديد يُتوقَّع أن تتولد عنه منافع اقتصادية مستقبلية، ويمكن تحديد تكلفته بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ولتقييم ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخليا يستوفي ضوابط الإثبات فإن المنشأة تصنف توليد الأصل إلى مرحلة البحث ومرحلة التطوير[2].

ويتم توليد الأصل داخليا من خلال مرحلتين هما مرحلة البحث ومرحلة التطوير، وعندما لا تستطيع المنشأة أن تميّز بين المرحلتين فإنها تعالج الإنفاق كما لو أنه تمَّ تحمُّلُهُ فقط في مرحلة البحث، ويثبت الإنفاق خلال المرحلتين كما يلي[3]:

1- مرحلة البحث: لا يجوز أن يثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن البحث، ولكن يجب أن يثبت الإنفاق على البحث عند تحمّله على أنه مصروف، ولا تستطيع المنشأة أن تُدلِّل على وجود الأصل غير الملموس الذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة في مرحلة البحث لمشروع داخلي، وبناءً عليه تثبت هذه النفقة عند تحملها على أنها مصروف.

2- مرحلة التطوير: يجب أن يثبت الأصل الغير ملموس الناشئ عن عملية التطوير عندما وفقط عندما تستطيع المنشأة أن تدلل على جميع ما يلي:

- الجدوى الفنية من استكمال الأصل الغير ملموس بحيث يكون متاحا للاستخدام أو البيع.
- نيتها أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمه أو تبيعه.
- قدرتها على أن تستخدم الأصل الغير ملموس أو تبيعه.
- الكيفية التي سيولد بها الأصل الغير ملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة.
- توفر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى لتستكمل التطوير ولتستخدم الأصل الغير ملموس أو تبيعه.

[1] RATIBA AOUDJIT, **LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER-REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION**, ENAG, ALGERIE, 2012, P129.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[3] نفس المرجع، ص 7- 8.

– قدرتها على أن تقيس بطريقة يمكن الاعتماد عليها النفقة التي تعود إلى الأصل الغير ملموس خلال تطويره.

لا يجوز أن تثبت العلامات وعناوين الصحف وعناوين النشر وقوائم العملاء، والبنود المشابهة من حيث الجوهر المتولدة داخليا على أنها أصول غير ملموسة.

إن تكلفة الأصل الغير ملموس المتولد داخليا هي مجموع الإنفاق الذي تمَّ تحمله من تاريخ استيفاء الأصل غير الملموس لأول مرة لضوابط الإثبات السالفة الذكر، وتشمل تكلفته جميع التكاليف التي تعود بشكل مباشر والضرورية لإنشاء وإنتاج وإعداد الأصل ليكون قابلاً للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، ومن الأمثلة على هذه التكاليف نجد تكاليف المواد الخام والخدمات المستخدمة أو المستهلكة في توليد الأصل إضافة إلى تكاليف منافع الموظف الناشئة عن توليد الأصل، وأتعاب تسجيل الحق النظامي وإطفاء براءات الاختراع والتراخيص التي تستخدم لتوليد الأصل الغير ملموس[1].

الفرع الثاني: حالة الاقتناء المنفصل للأصل الغير ملموس

يعكس السعر الذي تدفعه المنشأة لتقتني بشكل منفصل أصلا غير ملموس التوقعات بشأن احتمال المنافع المستقبلية الكامنة في الأصل، وتشمل تكلفة الأصل الغير ملموس الذي تمَّ اقتناؤه بشكل منفصل سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للاسترجاع بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات، إضافة إلى أي تكلفة تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له، ولا تدرج التكاليف التي تمَّ تحمُّلها عند استخدام الأصل أو نقله من مكان لآخر ضمن المبلغ الدفتري للأصل، حيث يتوقف إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري عندما يكون الأصل بالحالة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المطلوبة من قبل الإدارة، وفي حالة تأجيل الدفع مقابل التثبيت الغير ملموس لما يتجاوز مدة الائتمان العادي فإن الفوائد على القرض تدرج ضمن المصاريف المالية ولا تدرج ضمن تكلفة التثبيت[2].

وفي حالة اقتناء الأصل الغير الملموس عن طريق منحة حكومية ويحدث هذا مثلا عندما تخصص الحكومة لمنشأة حقوق الهبوط في المطار أو تراخيص لتشغيل محطات الراديو والتلفزيون، أو حقوق الاستيراد على بعض الموارد المقيَّدة، فإنه طبقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 "المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية" يمكن للمنشأة أن تثبت كلاً من الأصل الغير ملموس والمنحة بشكل أول بالقيمة العادلة، أمَّا إذا اختارت المنشأة أن لا تثبت الأصل بشكل أولي بالقيمة العادلة،

[1] نفس المرجع، ص 8–9.

[2] نفس المرجع، ص 4– 5 بتصرف.

فيجب أن تقوم بإثباته بشكل أولي بمبلغ إسمي مضافا إليه النفقات التي تعود بشكل مباشر إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له[1].

قد تقوم المنشأة باقتناء أصل غير ملموس من خلال المبادلة بأصول نقدية أو غير نقدية أو مزيج بينهما، وفي حالة المبادلة بالأصول الغير نقدية جزئيا أو كليا فإن تكلفة هذا الأصل الغير ملموس تقاس بالقيمة العادلة إلاَّ إذا[2]:

1- افتقرت معاملة المبادلة إلى الجوهر التجاري، ويكون لمعاملة مبادلة أساس جوهر تجاري عندما يختلف تكوين التدفقات النقدية من الأصل المستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل المحوّل بشكل كبير، أو تتغير نتيجة للمبادلة القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة بشكل كبير.

2- استحالة قياس القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ويكون من الممكن قياسها عندما:

- لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيرا.
- يكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المتنوعة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها عند قياس القيمة العادلة.

وإذا لم يتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه من خلال عملية المبادلة بالقيمة العادلة فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه.

الفرع الثالث: حالة اقتناء الأصل الغير ملموس ضمن عملية تجميع الأعمال

يعتبر اندماج الشركات مع بعضها البعض وسيطرة الشركات على بعضها البعض من المظاهر المألوفة في العصر الحديث، فمن أجل مواكبة التطور التكنولوجي والمنافسة الدولية والعولمة المالية تقوم المؤسسات بتوسع نشاطها من خلال إنشاء أو ضم وحدات جديدة أو بطرق أخرى[3]، ووفقا للمعيار IFRS 3 فإنه عند اقتناء أصل غير ملموس ضمن عملية تجميع الأعمال تكون تكلفة ذلك الأصل هي قيمته العادلة في تاريخ الاستحواذ، وهي تعكس توقعات المشاركين في السوق في تاريخ الاستحواذ بشان احتمال

[1] نفس المرجع، ص 6.

[2] نفس المرجع، ص 6- 7 بتصرف.

[3] صلاح الدين شريط وأمينة حفاصة، **مدى توافق محاسبة الأصول الغير ملموسة بين بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا –الرياض سطيف–"**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، 2018، ص 192.

المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة الكامنة في الأصل، ووفقا لهذا المعيار تثبت المنشأة مثلا مشروعا جاريا للبحث والتطوير للمنشأة المستحوذ عليها على أنه أصل بشكل منفصل عن الشهرة عندما يستوفي هذا المشروع تعريف الأصل الغير ملموس، ويتحقق ذلك عندما يستوفي هذا المشروع تعريف الأصل ويكون قابلا للتحديد، أي قابل للانفصال وتنشأ عنه حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، وعندما يستوفي الأصل هذه الشروط فهذا يعني وجود المعلومات الكافية لقياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، وفي حالة وجود نطاق من المخرجات المحتملة باحتمالات مختلفة للتقديرات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل الغير ملموس، فإن درجة عدم التأكد تدخل في قياس القيمة العادلة للأصل[1].

قد يكون الأصل الغير ملموس الذي تمَّ اقتناؤه ضمن عملية تجميع الأعمال قابلا للانفصال ولكن فقط مع عقد ذي علاقة أو أصل أو التزام قابل للتحديد، حيث تثبت المنشأة المستحوذة في هذه الحالة الأصل غير الملموس بشكل منفصل عن الشهرة ولكن مع البند ذي العلاقة، ويمكن للمنشأة أن تثبت مجموعة من الأصول الغير ملموسة المتكاملة على أنها أصل واحد شريطة أن يكون للأصول المنفردة أعمار إنتاجية متشابهة[2].

في حالة الإنفاق اللاحق على مشروع جار للبحث والتطوير تم اقتناؤه بشكل منفصل أو ضمن عملية تجميع الأعمال ومثبت على أنه أصل غير ملموس فإن هذه النفقة[3]:

- تثبت على أنها مصروف عند تحملها إذا كانت نفقة على البحث.
- تثبت على أنها مصروف عند تحملها إذا كانت نفقة على التطوير ولا تستوفي ضوابط إثبات الأصل الغير ملموس الناشئ عن التطوير.
- تضاف إلى المبلغ الدفتري لمشروع جار تم اقتناؤه للبحث والتطوير إذا كانت نفقة على التطوير ولا تستوفي ضوابط إثبات الأصل الغير ملموس الناشئ عن التطوير.

يتضح من محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 أن هذا المعيار قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في الاعتراف الأولي للتثبيتات المعنوية سواءً بالنسبة للاقتناء المنفصل للأصل الغير ملموس أو بالنسبة لاقتنائه ضمن عملية تجميع الأعمال.

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[2] نفس المرجع، ص 5-6.

[3] نفس المرجع، ص 6.

المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات المعنوية والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

تطرق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 إلى إعادة التقييم الأصول الغير ملموسة والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية للمؤسسة، حيث تطرق إلى الإثبات اللاحق للأصول الغير ملموسة من خلال نموذج إعادة التقييم وفق القيمة العادلة بنوع من التفصيل، إضافة إلى المعلومات الواجب الإفصاح عنها حتى تتميز القوائم المالية بالجودة اللازمة.

الفرع الأول: إعادة تقييم التثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

يقصد بإعادة تقييم التثبيت بصفة عامة مهما كان نوعه تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من القيمة العادلة أو الجارية ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييمه، وقد تكون عملية إعادة التقييم إجبارية من خلال صدور نص قانوني من سلطة مخول لها بذلك، أو حرة اختيارية تقوم بها المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك ولكن وفق شروط قانونية وليس بطريقة عشوائية[1].

جاء في المعار المحاسبي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة" أنه يجب على المنشأة أن تختار إمَّا نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم على أنَّه سياسة محاسبية لها، وعندما تتم المحاسبية بعد الإثبات الأولي عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقييم فإنه يجب المحاسبة أيضا عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلاَّ إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول، وتتمثل فئة الأصل في جميع الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهة في عمليات المنشأة، ويعاد تقييمها جميعا بشكل متزامن لتجنب إعادة التقييم الاختياري للأصول والتقرير عن مبالغ تعتبر خليط من التكاليف والقيم في أوقات مختلفة، وإذا تم الاعتماد على نموذج التكلفة فإنه يجب أن يسجل الأصل الغير ملموس بتكلفته مطروحا منها مجموع أي إطفاء أو خسائر هبوط[2]، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا يختلف المبلغ المسجل للأصل غير الملموس بشكل كبير عن قيمته العادلة[3].

أمَّا فيما يتعلق باعتماد القيمة العادلة في إعادة تقييم الأصول الغير ملموسة فقد جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 ما يلي[4]:

---

[1] مروان مباركي وحمزة العرابي، **واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة"**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة البليدة، الجزائر، 2018، ص 260-261.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مرجع سبق ذكره، ص 10.

[3] بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، 2016/2015، ص 52.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول الغير ملموسة"، مرجع سبق ذكر، ص 10-11.

- بعد الإثبات الأولي، يجب أن يسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقييم، وهو قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجموع أي إطفاء لاحق أو خسائر هبوط لاحقة، ولغرض إعادة التقييم بموجب هذا المعيار، فإنه يجب أن تقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة، هذا ويجب إجراء إعادة التقييم بشكل منتظم بحيث لا يختلف المبلغ الدفتري للأصل بشكل ذي أهمية نسبية عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير، ولا يسمح نموذج إعادة التقييم بإعادة تقييم الأصول غير الملموسة التي لم تثبت سابقا على أنها أصول أو الإثبات الأولي للأصول غير الملموسة بمبالغ بخلاف التكلفة.
- يطبق نموذج إعادة التقييم بعد أن يثبت الأصل بشكل أولي بالتكلفة، وبالرغم من ذلك عندما يثبت جزء فقط من تكلفة أصل غير ملموس على أنه أصل نظرا لأن الأصل لم يستوف ضوابط الإثبات حتى مرحلة ما خلال العملية، فإنه يمكن أن يطبق نموذج إعادة التقييم على ذلك الأصل بالكامل، ويمكن أن يطبق نموذج إعادة التقييم أيضا على أصل غير الملموس عن طريق منحة حكومية وأثبت بمبلغ اسمي.
- يعتمد تكرار إعادة التقييمات على تقلب القيم العادلة للأصول غير الملموسة محل إعادة التقييم، فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بشكل ذي أهمية نسبية عن مبلغه الدفتري، فإن القيام بعملية إعادة تقييم إضافية يعد ضروريا، وقد تعاني بعض الأصول غير الملموسة تحركات كبيرة ومتقلبة في القيمة العادلة، وبالتالي تتطلب إعادة تقييم سنوي، وتكون مثل إعادة التقييمات المتكررة هذه غير ضرورية فقط للأصول غير الملموسة التي تكون التحركات في قيمتها العادلة ضئيلة.
- عندما يعاد تقييم الأصل غير الملموس، فإن المبلغ الدفتري لهذا الأصل يتم تعديله إلى المبلغ المعاد تقييمه، وفي تاريخ إعادة التقييم تتم معالجة الأصل بإحدى الطرق التالية:

1- تعديل إجمالي القيمة الدفترية بطريقة تتفق مع إعادة تقييم القيمة الدفترية للأصل.

2- استبعاد مجموع الإطفاء مقابل إجمالي المبلغ الدفتري للأصل.

- عندما لا يمكن إعادة تقييم أصل غير ملموس في فئة أصول غير ملموسة معاد تقييمها نظرا لعدم وجود سوق نشطة لهذا الأصل، فإنه يجب أن يسجل الأصل بتكلفته مطروحا منها أي مجموع أي إطفاء أو خسائر الهبوط، عندما لا يصبح من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأصل غير ملموس معاد تقييمه بالرجوع إلى سوق نشطة، فإن المبلغ الدفتري للأصل يجب أن يكون مبلغ إعادة تقييمه في تاريخ آخر بالرجوع إلى السوق النشطة مطروحا منه أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة.
- عندما يزداد المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وأن تجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم، وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقييم المثبت سابقا ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه.

- عندما ينخفض المبلغ الدفتري لأصل غير ملموس نتيجة لإعادة التقييم، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة، وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل الآخر بقدر أي رصيد دائن في فائض إعادة التقييم متعلق بذلك الأصل، ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر من المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم.
- يمكن أن يحول فائض إعادة التقييم المتراكم ضمن حقوق الملكية بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عندما يتحقق الفائض، ويمكن أن يتحقق الفائض بالكامل عند تحويل الأصل إلى خردة أو استبعاده، وبالرغم من ذلك، قد يتحقق بعض الفائض عندما يستخدم الأصل من قبل المنشأة، وفي مثل هذه الحالة يكون مبلغ الفائض المحقق هو الفرق بين الإطفاء المستند إلى المبلغ الدفتري المعاد تقييمه للأصل والإطفاء الذي كان سيثبت بالاستناد إلى التكلفة التاريخية للأصل، ولا يجرى التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة.

إن الاعتماد على نموذج إعادة التقييم وفق القيمة العادلة يفرض على المنشأة الإفصاح عن العديد من المعلومات المتعلقة بإعادة تقييم الأصل سواءً فيما تعلق الأمر بالأسلوب المعتمد، والأصول المقيمة وفق هذا الأسلوب، والخسائر أو المكاسب الناتجة عن عملية إعادة التقييم، وغيرها من المعلومات المرتبطة بإعادة التقييم.

الفرع الثاني:الإفصاح عن التثبيتات المعنوية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 38

يجب على المنشأة أن تفصح عن ما يلي لكل فئة من الأصول الغير ملموسة، مع تمييز الأصول الغير ملموسة المتولدة داخليا عن الأصول غير الملموسة الأخرى[1]:

- ما إذا كانت الأعمار الإنتاجية غير محدودة أو محدودة، وإذا كانت محدودة الأعمار الإنتاجية أو معدلات الإطفاء المستخدمة.
- طرق الإطفاء المستخدمة للأصول غير الملموسة ذات الأعمار الإنتاجية المحدودة.
- إجمالي المبلغ الدفتري وأي مجموع إطفاء في بداية ونهاية الفترة.
- البند المستقل في قائمة الدخل الشامل الذي أُدرج فيه أي إطفاء لأصول غير ملموسة.
- مطابقة المبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة حيث تظهر:

– الإضافات التي تبين بشكل منفصل تلك الأصول الغير ملموسة التي تنتج من التطوير الداخلي، وتلك المقتناة بشكل منفصل، وتلك المقتناة من خلال عمليات تجميع الأعمال.

[1] نفس المرجع، ص 15.

– الأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو المدرجة ضمن مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها لبيع وفق المعيار IFRS 5 والاستبعادات الأخرى.

– الزيادات أو النقصان خلال الفترة الناتجة عن إعادة التقييم وعن خسائر الهبوط المثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الآخر، إضافة إلى أي إطفاء مثبت.

– صافي فروق صرف العملة الناشئ عن ترجمة القوائم المالية إلى عملة العرض، أو عن ترجمة عملية أجنبية إلى عملة العرض للمنشأة، إضافة إلى مختلف التغيرات الأخرى ضمن المبلغ الدفتري خلال الفترة.

كما يجب على المنشأة أن تفصح أيضا عن[1]:

- العمر الإنتاجي والمبلغ الدفتري للأصل المقيَّم على أن له عمر إنتاجي غير محدود والأسباب التي تدعم تقدير عمر إنتاجي غير محدود، والعوامل المساهمة في ذلك.
- وصف أي أصل غير ملموس منفرد، ومبلغه الدفتري وفترة الإطفاء المتبقية له، والذي يعدُّ ذا أهمية نسبية للقوائم المالية للمنشأة.
- القيمة العادلة المثبتة بشكل أولي والمبلغ الدفتري للأصول الغير ملموسة المقتناة عن طريق منحة حكومية المثبتة بالقيمة العادلة بشكل أولي، وما إذا كانت مثبتة بعد الإثبات الأولي بموجب نموذج الكلفة أو نموذج إعادة التقويم.
- المبالغ الدفترية للأصول الغير ملموسة المرهونة كضمان للالتزامات إن وُجدت.
- مبلغ الارتباطات التعاقدية لاقتناء أصول غير ملموسة.
- وعندما تتم المحاسبة عن الأصول الغير ملموسة وفق نموذج إعادة التقييم السالف الذكر فإنه يجب الإفصاح بحسب الفئة عن تاريخ إعادة التقييم والمبلغ الدفتري للأصول الغير ملموسة المعاد تقييمها والمبلغ الدفتري الذي كان سيتم إثباته لو تمَّ استخدام نموذج التكلفة، إضافة إلى مبلغ فائض إعادة التقييم الذي يتعلق بالأصول الغير ملموسة في بداية ونهاية الفترة.
- إجمالي نفقات البحث والتطوير المثبتة على أنها مصروف.
- وصف أي أصل غير ملموس تمَّ إطفاؤه بالكامل، ووصف للأصول الغير ملموسة المسيطر عليها من طرف المنشأة والتي لم تثبت على أنها أصول لأنها لم تستوفي شروط الإثبات كأصل غير ملموس.

يتضح لنا من محتوى المعيار المحاسبي الدولي IAS 38 توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة لإعادة التقييم التثبيتات، حيث يتم الإعتماد على المعيار IFRS 13 في قياس القيمة العادلة في الحالات التي يتيح فيها هذا المعيار المحاسبي ذلك، كما يجب الإفصاح عن العديد من

[1] نفس المرجع، ص 16.

المعلومات لتحقيق الجودة اللازمة للقوائم المالية، وسنتطرق للمبحث الموالي للتثبيتات المادية لتأكيد هذا التوجه.

المبحث الرابع: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات المادية

تعتبر التثبيتات المادية من أكثر الأصول تأثرا بتغيرات الأسعار وارتفاع معدلات التضخم نظرا للقيم المالية الكبيرة لعديد منها من جهة، والتحديثات والتطورات الكبيرة التي تعرفها العديد من هذه الأصول من جهة أخرى، لذا فقد كانت لها أهمية بالغة عند إصدار المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي حيث تطرقت أغلب المعايير إلى المعالجة المحاسبية لها، وأساليب الاعتراف بها وإعادة تقييمها والإفصاح عنها.

المطلب الأول: ماهية التثبيتات المادية

تعتبر التثبيتات المادية أو كما تسمىَّ بالتثبيتات العينية أساس قيام أي مؤسسة فهي تشمل المباني والأراضي وغيرها من المعدات والأدوات اللازمة لإثبات الوجود العيني للمؤسسة وممارسة نشاطها العادي، وقد تطرقت إليها العديد من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، سواءً فيما يتعلق بتعريفها ومفهومها، أو بتصنيفاتها وأنواعها، كما قدم العديد من الباحثين والجمعيات المهنية بعض التعاريف والمفاهيم المتعلقة بها.

الفرع الأول: مفهوم التثبيتات المادية

ذكر معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز في تعريفه للتثبيتات العينية أن مهما كانت طبيعتها ومهما كان نوع المؤسسة فإنها تمتاز بخاصية رئيسية تتمثل في الاحتفاظ بها قصد الحصول على إيراد وليس قصد إعادة بيعها أثناء النشاط العادي للمؤسسة[1].

وعرَّفها النظام المحاسبي المالي الجزائري على أنها الأصول التي يحوزها كيان من أجل الإنتاج ومن أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية، والتي تعتزم استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة[2].

---

[1] هدى حافي وعامر الحاج، **المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية –مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير/استيراد–**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني والعشرون، جامعة بسكرة ، الجزائر، ديسمبر 2017، ص 360–361.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 86.

وعرفها بعض الباحثين على أنها "مجموعة من وسائل العمل التي تمتلكها المؤسسة بهدف استخدامها في الإنتاج أو تنفيذ الوظائف الإدارية أو الاقتصادية أو الاجتماعية، والتي من المتوقع أن يتجاوز عمرها الإنتاجي سنة واحدة على الأقل[1]".

وحتى يتم الإعتراف بأحد العناصر كأصل مادي يجب أن تتوفر فيه الشروط التالية[2]:

- يدر منافع مستقبلية.
- مدة استخدامه لأكثر من سنة.
- قابلية الأصل لتحديد وتقييم تكلفته.
- مراقب من طرف المؤسسة أو الوحدة.

وتتميز التثبيتات المادية عن غيرها من الأصول الأخرى بأنها[3]:

– يتم اقتناؤها بغرض الاستخدام في النشاط وليس لغرض البيع، حيث لا تسجل ضمن الأصول الثابتة سوى التي تستخدم في النشاط المعتاد للمؤسسة.

– أنها ذات طبيعة طويلة الأجل وتخضع عادة للاهتلاك، فالأصول الثابتة تدر خدمات على مدى عدد من السنوات، ويتم توزيع الاستمارات في هذه الأصول على فترات مستقبلية عن طريق أعباء الاهتلاك الدورية.

– أن لها وجود مادي ملموس، وهي تختلف عن التثبيتات الغير ملموسة.

الفرع الثاني: أنواع التثبيتات العينية

وتتمثل أهم التثبيتات العينية التي جاءت بها النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

– **الأراضي:** ليست كل الأراضي تثبيتات، فالأراضي التي تشترى بهدف إعادة بيعها تعتبر مخزونات، بينما الأراضي التي توجد لغرض إقامة مصانع ومنشآت فهي تعتبر تثبيتات[1]، وتشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلاً على حدى في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا[2].

---

[1] T. STUPNYTSKA, O. YEVTUSHEVSKA, V. PRYIMAK : **THE ANALYSIS OF APPROACHES TO THE ESSENCE AND CLASSIFICATION OF FIXED ASSETS,** .FOOD INDUSTRIES ECONOMICS JOURNAL, VOL 2.N° 10, THE INSTITUTE OF MARKET PROBLEMS AND ECONOMICS–ECOLOGICAL, UKRAINE,2018, P103.

[2] حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، الجزائر، 2015، ص 257.

[3] مروان مباركي وحمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 258.

– **البناءات:** وتشمل المباني التي يتم استغلالها في نشاط المؤسسة وتعود ملكيتها للمؤسسة، مثل المباني الإدارية والورشات....وغيرها، ولا تعتبر المباني التي تشتريها الشركات العقارية بهدف إعادة بيعها تثبيتات وإنما تعتبر مخزونات لتلك الشركة.

– **المنشآت التقنية والمعدات والأدوات الصناعية:** وتتمثل في جميع المنشآت التقنية التي تستخدم في عملية الإنتاج لفترات زمنية طويلة ويصعب فصلها غالبا عن الأرض[3].

– **معدات النقل:** وتشمل السيارات والشاحنات وغيرها من وسائل النقل التي تعود ملكيتها للمؤسسة ويتم الانتفاع بها لأكثر من اثنتي عشر شهرا.

– **أثاث ومعدات المكتب:** وتشمل مختلف الأدوات المكتبية التي يتم الانتفاع بها لأجل طويل وتعود ملكيتها للمؤسسة.

– **التغليفات القابلة للاسترجاع:** وتشمل التغليفات التي تستخدم لأكثر من مرة حيث تعطى للزبون مع البضائع نظرا لضرورتها وأهميتها في الحفاظ على جودة البضائع، ويتم قبض مبلغ ضمان إلى حين استرجاعها.

– **التثبيتات في مجال إيجار التمويل:** هي عبارة عن تثبيتات مؤجرة لمؤسسة وتعود ملكيتها قانونا إلى المؤجر ولكن تستفيد منها المؤسسة لمدة تزيد عن السنة وهي تستجيب لتحديد التثبيتات العينية، فقط الاختلاف في ملكيتها وطريقة اقتنائها ولكن تعتبر تثبيتات مادية لدى المؤسسة خلال فترة استخدامها .

– **العقارات الاستثمارية (عقارات التوظيف):** هي عبارة عن عقارات قد تشمل (أراضي، مباني، جزء من مبنى،..... الخ) محتفظ بها من قبل المالك أو من قبل المستأجر كأصل حق استخدام لكسب إيرادات إيجارية أو لإنماء رأس المال أو لكليهما، وليس لاستخدامه في إنتاج وتوريد سلع أو تقديم خدمات أو لأغراض إدارية، أو لبيعه في السياق العادي للأعمال[4].

---

[1] عبد اللطيف عثمان وعباس لحمر، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي –حالة مجمع متيجي–**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشلف، الجزائر، جوان 2018، ص 58.

[2] رشيد سفاحلو، **النظام المحاسبي المالي ومعالجته للأصول الغير جارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية**، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2011، ص 134

[3] عبد اللطيف عثمان وعباس لحمر، مرجع سبق ذكره، ص 59.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 1.

- **الأصول الحيوية (البيولوجية):** هي عبارة عن حيوانات حية أو نباتات[1]، وتشمل النباتات الحية التي تستخدم في إنتاج أو توريد منتجات زراعية ومن المتوقع أن تثمر لأكثر من مرة خلال مدة حياتها وهناك احتمال ضئيل لبيعها كمنتجات زراعية بخلاف مبيعات الخردة[2]، أما بالنسبة للحيوانات فهي تشمل الحيوانات التي تستخدم في الإنتاج مثل الأبقار الماعز المنتج للألبان، أي تشمل الحيوانات الغير موجهة للبيع أو التي هناك احتمال ضئيل لبيعها كخردة.

تطرقت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي للتثبيتات المادية السالفة الذكر بكافة جوانبها سواءً تعلق الأمر بمفهومها، تصنيفاتها، إضافة إلى تقييمها الذي يعتبر متغير مهم في تحديد قيمة المؤسسة نظرا لوزنها الكبير في ميزانية المؤسسة، كما تطرقت هذه المعايير إلى العناصر الواجب الإفصاح عنها والخاصة بكل نموذج من نماذج التقييم.

المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المادية وفق المعايير المحاسبية الدولية

تمَّ التطرق إلى الإثبات الأوَّلي للتثبيتات المادية في المعايير المحاسبية الدولية من خلال مجموعة من المعايير أبرزها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "عقارات التوظيف"، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، وسنتطرق في هذا المطلب إلى ما جاء في هذه المعايير فيما يتعلق بالإثبات الأولي للتثبيتات المادية.

الفرع الأول: التقييم الأولي العقارات والآلات والمعدات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16

جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 13 أنه يجب أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما وفقط عندما يكون من المحتمل أن منافعاً اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة ويمكن قياس تكلفة البند بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ويجب أن يقاس البند من بنود العقارات والآلات والمعدات الذي يتأهل للإثبات بتكلفته والتي تشمل سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات الغير قابلة للاسترجاع بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات، إضافة إلى أي تكاليف تعود بشكل مباشر إلى جلب الأصل إلى الموقع وبالحالة اللازمة له ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة، كما تتحمل المنشأة تكاليف تفكيك ونقل الأصل وإعادة الموقع الذي يوجد به إلى ما كان عليه سابقاً، ومن الأمثلة على التكاليف التي تعود بشكل مباشر على الأصل نجد تكاليف منافع الموظف الناشئة بشكل مباشر عن تشييد أو اقتناء بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، تكاليف إعداد الموقع، تكاليف التسليم والمناولة الأولية، تكاليف التركيب والتجميع، وتكاليف

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص2.

[2] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 1.

تجريب ما إذا كان الأصل يعمل بشكل سليم، ويتوقف إثبات التكاليف ضمن المبلغ الدفتري لبند من العقارات والآلات والمعدات عندما يكون البند في الموقع وبالحالة اللازمة ليكون قابلا للتشغيل بالطريقة المقصودة من قبل الإدارة وعليه فلا تدرج التكاليف التي تمَّ تحملها عند استخدام أو نقل البند من مكان إلى آخر ضمن المبلغ الدفتري لذلك البند، وتحدد تكلفة الأصل المشيد داخليا باستخدام المبادئ نفسها كما هي لأصل تمَّ اقتناؤه[1]، وفي حالة ما إذا كان تثبيت تم تكوينه من خلال تجميع مجموعة من التثبيتات كأجزاء له فإنَّ كل جزء من التثبيتات المادية له تكلفة ذات دلالة بالنسبة إلى التكلفة الكلية للعنصر، أو التي تدرُّ منافع اقتصادية حسب نسق مختلف[2].

يتم الاعتماد على تكلفة البند من بنود العقارات والآلات والمعدات في تحديد السعر النقدي في تاريخ الإثبات، وفي حالة تأجيل الدفع لما يتجاوز مدد الائتمان العادية فيثبت الفرق بين السعر النقدي الذي تمَّ تحديده وإجمالي المدفوعات على أنه فائدة على مدى فترة الائتمان، ما لم تُرسمل هذه الفائدة وفقا للمعيار IAS 23، وفي حالة اقتناء واحد من بنود العقارات والآلات والمعدات في مقابل أصل أو أصول غير نقدية، أو مزيج من الأصول النقدية وغير النقدية فإن تكلفة هذا البند تقاس بالقيمة العادلة ما لم تفتقر المعاملة إلى الجوهر التجاري أو يكن من غير الممكن قياس القيمة العادلة لأي من الأصل المستلم أو الأصل المتنازل عنه بطريقة يمكن الاعتماد عليها، ويكون لمعاملة مبادلة أساس جوهر تجاري عندما يختلف تكوين التدفقات النقدية من الأصل المستلم عن تكوين التدفقات النقدية من الأصل المحوّل بشكل كبير، أو تتغير نتيجة للمبادلة القيمة الخاصة بالمنشأة للجزء من عمليات المنشأة المتأثر بالمعاملة بشكل كبير، ويكون من الممكن قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها عندما لا يكون التقلب في نطاق قياسات القيمة العادلة المعقولة لذلك الأصل كبيرا، ويكون من الممكن تقدير احتمالات التقديرات المتنوعة ضمن النطاق بشكل معقول واستخدامها عند قياس القيمة العادلة، وإذا لم يتم قياس الأصل الذي تم اقتناؤه من خلال عملية المبادلة بالقيمة العادلة فإن تكلفته تقاس بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه[3].

الفرع الثاني: التقييم الأولي للعقارات الاستثمارية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 40

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية" ما يلي[4]:

[1] نفس المرجع، ص 3-4.

[2] عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 75.

[3] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، مرجع سبق ذكره، ص 4-5.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 3- 4 بتصرف.

- يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري على أنه أصل أو تثبيت عندما وفقط عندما يكون من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به إلى المؤسسة، ويكون من الممكن قياس تكلفته بإحدى الطرق التي يمكن الاعتماد عليها.
- تقوم المؤسسة بموجب مبدأ الإثبات بتقييم جميع التكاليف التي تمَّ تحمُّلها لاحقا لتوسيعه أو استبدال جزء منه لإضافتها إلى مبلغه الدفتري، ولا يجب أن تثبت مصاريف الخدمة اليومية ضمن المبلغ الدفتري للعقار بما في ذلك تكاليف الإصلاحات والصيانة.
- يجب أن يتم إثبات العقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة المستأجر كأصل حق استخدام وفقا للمعيار الدولي IFRS 16.
- يجب أن يتم قياس العقار الاستثماري المملوك في البداية بتكلفته، ويجب إدراج تكاليف المعاملة ضمن القياس الأولي، وتشمل هذه التكليف على سبيل المثال الأتعاب المهنية مقابل الخدمات القانونية وضرائب نقل الملكية ومختلف المصاريف الأخرى لعملية الاقتناء، ولا تتم إضافة تكاليف بدء التشغيل أو النفقات الأخرى الغير عادية التي يتم تحملها عند تشييد العقار أو تطويره، أما إذا تم الدفع مقابل عقار استثماري أي إذا تم شراؤه بقرض بنكي فإنه لا يتم احتساب الفوائد المدفوعة على القرض ضمن تكلفة العقار وإنما تعالج على أساس أنها مصاريف مالية.
- قد يتم اقتناء عقار استثماري من خلال عملية مبادلة بأصل أو مجموعة من الأصول النقدية أو الغير نقدية أو بمزيج بينها، وهنا يتم قياس تكلفة هذا العقار عند الإثبات الأولي بالقيمة العادلة للعقار الإستثماري أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه، إلاَّ عندما تفتقر المعاملة لمضمون تجاري أوفي حالة استحالة قياس القيمة العادلة فإن تكلفة العقار الاستثماري تساوي القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه.
- تحدد المؤسسة إذا ما كان لعملية المبادلة مضمون تجاري أم لا بالأخذ في الحسبان مدى التغير المتوقع في تدفقاتها النقدية المستقبلية نتيجة للمعاملة، ويكون لمعاملة مبادلة مضمون تجاري إذا كان التكوين العام للتدفقات النقدية للأصل المُستلم يختلف عن التكوين العام للتدفقات النقدية للأصل المُحول، أو إذا تغيرت نتيجة لهذه المبادلة القيمة الخاصة بالمنشأة لذلك الجزء من عمليات المنشأة المتأثرة بالمعاملة، أو إذا كان الفرق كبيرا في القيمة العادلة للأصول التي تمت مبادلتها.

الفرع الثالث: الإثبات الأولي للأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" مايلي[1]:

- يجب أن يتم قياس الأصل الحيوي عند الإثبات الأولي وفي نهاية كل فترة تقرير بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وفي حالة استحالة الحصول على أسعار معلنة واستحالة استخدام الطرق

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، مرجع سبق ذكره، ص 3-4 بتصرف.

البديلة الأخرى لتحديد القيمة العادلة فإنه يجب أن يتم قياس ذلك الأصل الحيوي بتكلفته مطروحا منها أي مجموع للاهتلاكات أو خسائر القيمة، وبمجرد أن يصبح من الممكن قياس القيمة العادلة لمثل ذلك الأصل الحيوي بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإنه يجب على المنشأة أن تقيسه بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، وبمجرد أن يستوفي أصل حيوي غير متداول الضوابط ليصنف على أنه محتفظ به للبيع وفقا للمعيار IFRS 5 فإنَّه يفترض أن القيمة العادلة يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

- تكون الأصول الحيوية غالبا ملتحمة بالأرض وقد لا تكون هناك سوق منفصلة للأصول الحيوية التي تكون ملتحمة بالأرض ولكن قد توجد سوق نشطة للأصول المؤتلفة كحزمة واحدة، أي الأصول الحيوية والأرض البكر والتحسينات على الأرض، ويمكن للمنشأة أن تستخدم المعلومات المتعلقة بالأصول المؤتلفة لتقيس القيمة العادلة للأصول الحيوية، فمثلاً يمكن أن يتم طرح القيمة العادلة للأرض البكر والتحسينات على الأرض من القيمة العادلة للأصول المؤتلفة للوصول إلى القيمة العادلة للأصول الحيوية.
- يجب أن يتم إدراج المكسب أو الخسارة الناشئة عند الإثبات الأولي لأصل حيوي بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، والناشئة عن تغير في القيمة العادلة للأصل الحيوي مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.
- يجب أن يتم إثبات المنحة الحكومية غير المشروطة المتعلقة بأصل حيوي مُقاس بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة عندما وفقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة التحصيل.

أصبحت القيمة العادلة أحد أهم بدائل الإثبات الأولي للتثبيتات المادية كما تبنّته المعايير السالفة الذكر، حيث سمحت بالاعتماد عليها في العديد من الحالات، شرط أن يتم قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها وهذا وفق ما جاء به معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 والذي يحدد كيفيات قياس القيمة العادلة.

المطلب الثالث: إعادة تقييم التثبيتات المادية والإفصاح عنها وفق المعايير المحاسبية الدولية

تم التطرق إلى إعادة تقييم التثبيتات المادية وفق العديد من معايير المحاسبة الدولية، أبرزها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "عقارات التوظيف"، و المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، حيث بيَّنت هذه المعايير نماذج الاعتراف اللاحق بالتثبيتات المادية، والمعلومات الواجب الإفصاح عنها عند اعتماد كل أسلوب من أساليب التقييم.

الفرع الأول: إعادة تقييم العقارات والآلات والمعدات والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي IAS 16

جاء المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات" ليبين كافة الجوانب المتعلقة بإعادة تقييم العقارات والآلات والمعدات وأهم العناصر الواجب الإفصاح عنها في التقارير المالية للمنشأة.

1- إعادة تقييم العقارات والآلات والمعدات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16:

جاء في المعيار المحاسبي الدولي IAS 16 أنه يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بعد إثباته أنه أصل بتكلفته مطروحا منها مجموع أي اهتلاك أو خسائر هبوط القيمة هذا وفق نموذج التكلفة، أمَّا وفق نموذج إعادة التقييم فإنه يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بعد إثباته على أنه أصل والذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها بمبلغ إعادة التقييم، وهو عبارة عن قيمته العادلة مطروحا منها مجموع أي اهتلاك أو خسائر هبوط لاحق، ويجب أن تجرى إعادة التقييمات بانتظام بشكل كافٍ لضمان أن لا يختلف المبلغ الدفتري بشكل ذي أهمية نسبية عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير[1]، وتتطابق المادة 21-121 من النظام المحاسبي المالي الجزائري مع هذا المعيار[2].

و يعتمد تكرار إعادة التقييم على التغيرات في القيم العادلة لبنود العقارات والآلات والمعدات التي يعاد تقييمها، وعندما تختلف القيمة العادلة لأصل معاد تقييمه بشكل ذي أهمية نسبية عن مبلغه الدفتري، فإنه يتطلب إجراء إعادة تقييم إضافي، وفي هذه الحالة يجب أن يتم تعديل المبلغ الدفتري للأصل إلى المبلغ المعاد تقييمه في تاريخ التقييم، إضافة إلى تعديل مجموع الاهتلاكات في تاريخ التقييم ليعادل الفرق بين إجمالي المبلغ الدفتري للأصل ومبلغه بعد الأخذ في الحسبان مجموع خسائر تدني القيمة، كم أنه في حالة إعادة تقييم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات فإنه يجب أن يعاد تقييم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها هذا الأصل، وتتم عملية إعادة تقييم هذه الأصول في وقت واحد لجنب إعادة التقييم الانتقالي والتقرير عن مبالغ تعدُّ خليطاً من التكاليف والقيم في تواريخ مختلفة[3].

وإذا زاد المبلغ الدفتري للأصل نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الآخر وتجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم، وبالرغم من ذلك فإنه يجب أن تُثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقييم مثبت سابقا ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه، أمَّا إذا انخفض المبلغ الدفتري للأصل نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب أن يُثبت الانخفاض ضمن الربح أو الخسارة، وبالرغم من ذلك فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، مرجع سبق ذكره، ص 5.

[2] عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[3] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، مرجع سبق ذكره، ص 5-6.

الآخر بقدر أي رصيد دائن موجود في فائض إعادة التقييم المتعلق بذلك الأصل، ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ويمكن أن يُحوَّل هذا الفائض بشكل مباشر إلى الأرباح المبقاة عندما يلغى إثبات الأصل، وقد ينطوي ذلك على تحويل الفائض ككل عندما يتحول الأصل إلى خردة أو يستبعد، وبالرغم من ذلك يمكن أن يحول بعض الفائض أثناء استخدام الأصل من قبل المنشأة وفي هذه الحالة سيكون مبلغ الفائض المحوَّل وهو الفرق بين الاهتلاك على أساس المبلغ الدفتري المعاد تقييمه والاهتلاك على أساس التكلفة الأصلية للأصل، ولا تجرى التحويلات من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المبقاة من خلال الربح أو الخسارة[1].

يجب أن يخصص المبلغ القابل للاهتلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي، ويجب أن تراجع القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي على الأقل في نهاية كل سنة مالية وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة فإنه يجب المحاسبة عن التغيُّر على أنَّه تغيُّر في تقدير محاسبي وفقا للمعيار IAS 8 "السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" ويثبت الاهتلاك حتى ولو كانت القيمة العادلة للأصل تزيد عن مبلغه الدفتري طالما أنَّ القيمة المتبقية للأصل لا تزيد عن مبلغه الدفتري ولا ينفي إصلاح أو صيانة الأصل الحاجة على اهتلاكه[2].

ويجب أن يُحذف من الميزانية الأصل عند خروجه أو التنازل عنه أو إذا أصبح غير مستعمل بصورة نهائية وأصبحت المنشأة لا تنتظر منه منافع اقتصادية مستقبلية، وبالنسبة لخسائر ونواتج استبعاده أو خروجه من الميزانية فيجب تسجل ضمن نواتج وأعباء النشاطات العادية في قائمة الدخل[3]، حيث جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 أنه يجب أن يُلغى إثبات المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات عند استبعاده أو عندما لا يُتوقع منافع اقتصادية مستقبلية منه، وعندما يلغى يجب أن يدرج المكسب أو الخسارة، ، ويجب أن يُحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد إن وجدت والمبلغ الدفتري للبند[4].

2- الإفصاح عن العقارات والآلات والمعدات وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 16:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 فإنه يجب أن تفصح القوائم المالية لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات عن أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفتري، وطرق الاهتلاك المستخدمة، والأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة، وإجمالي المبلغ الدفتري ومجموع

[1] نفس المرجع، ص 6.

[2] نفس المرجع، ص 8.

[3] عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 76.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، مرجع سبق ذكره، ص 8-9.

الإهتلاكات في بداية ونهاية الفترة، إضافة إلى الإفصاح عن مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة حيث تظهر الإضافات والأصول المصنفة على أنها محتفظ بها للبيع أو المدرجة في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار IFRS 5 والاستبعادات الأخرى والمقتنيات من خلال عمليات تجميع الأعمال، والزيادات أو التخفيضات الناتجة عن إعادة التقييم وعن خسائر الهبوط المثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل طبقا للمعيار IAS 36، وخسائر الهبوط المثبتة وخسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة طبقا للمعيار IAS 36، إضافة إلى الاهتلاك وصافي فروق الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة أو العكس، أو أي تغيرات أخرى[1].

و يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عن وجود قيود على الملكية ومبالغ تلك القيود والعقارات والآلات والمعدات المرهونة على أنها ضمان للالتزامات، ومبلغ النفقات المثبتة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات، ومبلغ التعهدات التعاقدية مقابل اقتناء العقارات والآلات والمعدات، إضافة إلى مبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها أو التي تم التخلي عنها والذي أُدرج ضمن الربح أو الخسارة إذا لم يفصح عنه بشكل منفصل، كما أنه وإذا عُرضت بنود العقارات والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب أن يُفصح بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار IFRS 13 عن تاريخ سريان إعادة التقييم وما إذا كان قد تمَّ إشراك مثمِّن مستقل والمبلغ الدفتري الذي كانت ستثبت به كل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات التي أُعيد تقييمها لو سجلت الأصول بموجب نموذج التكلفة[2].

كما يجب أن تفصح المنشأة عن مقارنة بين القيم المحاسبية في بداية ونهاية الفترة مبرزة أهم التغيرات الحاصلة من مدخلات ومخرجات، الزيادات والإنقاصات الناتجة عن إعادة التقييم وخسائر القيمة[3].

الفرع الثاني: إعادة تقييم العقارات الاستثمارية والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 40

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية" ما يلي:

1 – إعادة تقييم العقارات الاستثمارية وفق نموذج القيمة العادلة:

بعد الإثبات الأولي إذا اعتمدت المؤسسة نموذج القيمة العادلة في إعادة التقييم فإنه[4]:

[1] نفس المرجع، ص 9.

[2] نفس المرجع، ص 10.

[3] عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، مرجع سبق ذكره، ص 76-77.

[4] المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018، ص 4-6 بتصرف.

- يجب على المنشأة التي تختار نموذج القيمة العادلة أن تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية بالقيمة العادلة باستثناء حالة وجود دليل واضح على استحالة قياس القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها لعقار استثماري تم اقتناؤه لأول مرة أو تحويل المنشأة لأحد عقاراتها إلى عقار استثماري، ويحدث هذا عندما وفقط عندما يكون سوق العقارات المماثلة غير نشط والقياسات البديلة التي يمكن الاعتماد عليها لقياس القيمة العادلة غير متاحة، وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري قيد التشييد لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها ولكنها تتوقع أنه سيمكن قياسها عند اكتمال التشييد فإنه يجب عليها قياسه بالتكلفة إلى أن يصبح من الممكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها أو إلى حين اكتمال التشييد، وإذا قررت المنشأة أن القيمة العادلة لعقار استثماري بخلاف العقار قيد التشييد لا يمكن قياسها بطريقة يمكن الاعتماد عليها على أساس مستمر، فإنه يجب على المنشأة أن تقيس ذلك العقار الاستثماري باستخدام نموذج التكلفة الوارد في المعيار IAS16 للعقار الاستثماري المملوك أو وفقا للمعيار IFRS 16، للعقار الاستثماري المحتفظ به بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام، ويجب أن تفترض أن القيمة المتبقية للعقار الاستثماري صفر، ويجب على المنشأة الاستمرار في تطبيق هذان المعياران إلى حين استبعاد العقار الاستثماري، حيث أنه عندما تكون دفعات الإيجار وفقا لمعدلات السوق ينبغي أن يكون باقي طرح جميع دفعات الإيجار من القيمة العادلة لأصل حق الاستخدام يساوي صفراً.
- يجب أن يتم إثبات المكسب أو الخسارة الناشئة عن التغير في القيمة العادلة للعقار الاستثماري ضمن الربح أو الخسارة للفترة التي ينشأ فيها.
- عند قياس القيمة العادلة لعقار استثماري وفقا للمعيار IFRS 13 فإنه يجب على المنشأة أن تتأكد من أن القيمة العادلة تعكس من بين الأمور الأخرى دخل الإيجار من عقود الإيجار الحالية والافتراضات الأخرى التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير عقار استثماري في ظل ظروف السوق الحالية، وعند استخدام مستأجر نموذج القيمة العادلة لقياس العقار الاستثماري المحتفظ به كأصل حق استخدام فإنه يجب قياس أصل حق الاستخدام بالقيمة العادلة وليس العقار محل العقد.
- عند تحديد المبلغ الدفتري لعقار استثماري بموجب نموذج القيمة العادلة فإن المنشأة لا تحسب بشكل مزدوج الأصول أو الالتزامات التي يتم إثباتها على أنها أصول أو التزامات منفصلة مثلا إذا تم إيجار مكتب على أساس أنه مؤثث فإن القيمة العادلة للمكتب تشمل القيمة العادلة للأثاث، نظراً لأن دخل الإيجار يتعلق بمكتب مؤثث، وعندما يتم إدراج الأثاث ضمن القيمة العادلة للعقار الاستثماري فإن المنشأة لا تثبت ذلك الأثاث على أنه أصل منفصل.
- في الحالات الاستثنائية التي تضطر فيها المنشأة لقياس عقار استثماري باستخدام نموذج التكلفة وفق المعيار IAS16 أو IFRS16 فإنها تقيس جميع عقاراتها الاستثمارية الأخرى بالقيمة العادلة بما فيها العقارات الاستثمارية قيد التشييد.

- إذا قامت المنشأة بقياس عقار استثماري بالقيمة العادلة فإنه يجب عليها أن تستمر في قياس العقار بالقيمة العادلة إلى حين استبعاده حتى ولو أصبحت معاملات السوق المماثلة أقل تكرارا أو أصبحت أسعار السوق غير متاحة بسهولة.

2- إعادة تقييم العقارات الاستثمارية وفق نموذج التكلفة:

يجب على المنشأة التي تختار نموذج التكلفة أن تقيس عقاراها الاستثماري وفقا للمعيار IFRS 5 "الأصول المالية المحتفظ بها للبيع والعمليات الغير مستمرة" إذا استوفت الضوابط التي تصنفها ضمن فئة هذا المعيار، أو وفقا للمعيار IFRS 16 إذا كان محتفظ بها بواسطة مستأجر كأصل حق استخدام، ووفقا لمتطلبات المعيار IAS 16 لنموذج التكلفة في جميع الحالات الأخرى[1].

3- الإفصاح عن العقارات الاستثمارية المقيمة وفق نموذج القيمة العادلة:

إذا اعتمدت المؤسسة نموذج القيمة العادلة في إعادة التقييم فإنه يجب عليها أن تفصح عن مايلي[2] :

- ما إذا كانت تطبق نموذج القيمة العادلة أم نموذج التكلفة.
- في حالة صعوبة التصنيف يجب الإفصاح عن الضوابط المستخدمة في تمييز العقار الاستثماري عن العقار الذي يشغله المالك وعن العقار المحتفظ به للبيع في سياق الأعمال العادي.
- المبالغ التي تم إثباتها ضمن الربح أو الخسارة لدخل الإيجار الشهري، مصروفات التشغيل المباشرة الناشئة عن العقار الاستثماري بما في ذلك الإصلاحات والصيانة سواءً تولد عنه دخل إيجار أم لا، إضافة إلى التغير المتراكم في القيمة العادلة الذي تمَّ إثباته ضمن الربح أو الخسارة عند بيع عقار استثماري من مجموعة أصول يتم فيها استخدام نموذج التكلفة إلى مجموعة يتم فيها استخدام نموذج القيمة العادلة.
- وجود قيود على قابلية تحقق عقار استثماري أو على تحويل الدخل ومتحصلات الاستبعاد ومقدار تلك القيود.
- الالتزامات التعاقدية لشراء أو تشييد أو تطوير عقار استثماري، أو مقابل إصلاحات أو صيانة أو تحسينات.
- عملية مطابقة بين المبالغ الدفترية للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة تُظهِر بشكل منفصل الإضافات الناتجة عن عملية اقتناء أو عن نفقة لاحقة تمَّ إثباتها ضمن المبلغ الدفتري للأصل، والإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع الأعمال، إضافة إلى الأصول التي تمَّ تصنيفها

[1] نفس المرجع، ص 6-7.

[2] نفس المرجع، ص 9-10.

على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار IFRS 5 والاستثمارات العقارية المستبعدة الأخرى، كما يجب أن تفصح عن صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة، وصافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من أو إلى عملة عرض أجنبية، والتحويلات من وإلى مخزون أو عقار يشغله المالك، وأي تغييرات أخرى .

- عند تعديل تقييم تم الحصول عليه لعقار استثماري يجب على المنشأة أن تفصح عن مطابقة بين ذلك التقييم الذي تم الحصول عليه والتقييم المعدَّل الذي تمَّ تضمينه في القوائم المالية لتجنب ازدواجية عد الأصول والالتزامات التي تمَّ إثباتها على أنها أصول والتزامات منفصلة، مع إظهار بشكل منفصل المبلغ المجمع لأية التزامات مثبتة لعقد إيجار تكون قد تمت إعادة إضافتها أو أي تعديلات مهمة أخرى.
- في الحالات الاستثنائية عند استحالة تقييم أحد العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة دون باقي العقارات والاعتماد على نموذج التكلفة في تقييمه فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن المبالغ المتعلقة بذلك العقار الاستثماري بشكل منفصل عن المبالغ المتعلقة بالعقارات الاستثمارية الأخرى، إضافة إلى ذلك يجب على المؤسسة أن تفصح عن وصف للعقار الاستثماري، وتوَضِّح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة له، ومدى التقديرات الذي يرجح بدرجة عالية أن تقع ضمها قيمته العادلة، وعند التنازل عن عقار استثماري غير مسجل بالقيمة العادلة يجب أن تفصح المنشأة عن حقيقة ذلك إضافة إلى المبلغ الدفتري له في وقت البيع ومبلغ المكسب أو الخسارة الذي تمَّ إثباته.

4- الإفصاح عن العقارات الاستثمارية المقيمة وفق نموذج التكلفة:

إذا اعتمدت المؤسسة نموذج التكلفة في إعادة التقييم فإنه يجب عليها أن تفصح عن مايلي[1]:

- طرق الإهتلاك المعتمدة.
- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.
- إجمالي المبلغ الدفتري ومجموع الإهتلاكات في بداية وفي نهاية الفترة.
- مطابقة للمبلغ الدفتري للعقار الاستثماري في بداية ونهاية الفترة، بحيث تظهر الإضافات الناتجة عن عملية اقتناء أو عن نفقة لاحقة تمَّ إثباتها ضمن المبلغ الدفتري للأصل، والإضافات الناتجة عن عمليات اقتناء من خلال تجميع الأعمال، إضافة إلى الأصول التي تمَّ تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار IFRS 5 والاستثمارات العقارية المستبعدة الأخرى، إضافة إلى الاهتلاك ومبلغ الهبوط الذي تمَّ إثباته ومبلغ خسائر الهبوط التي تمَّ عكسها خلال الفترة وفقا للمعيار IAS 36، كما يجب الإفصاح عن صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من أو إلى عملة عرض أجنبية، والتحويلات من وإلى مخزون أو عقار يشغله المالك، وأي تغييرات أخرى .

[1] نفس المرجع، ص 10.

- في الحالات الاستثنائية عند استحالة تقييم أحد العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة والاعتماد على نموذج التكلفة في تقييمه فيجب على المؤسسة أن تفصح عن وصف للعقار الاستثماري، وتوَضِّح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة له، ومدى التقديرات الذي يرجح بدرجة عالية أن تقع ضمها قيمته العادلة.

الفرع الثالث: إعادة تقييم الأصول البيولوجية والإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41

جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" ما يلي:

1- إعادة تقييم الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41:

جاءت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" بعض الفقرات التي تتيح إعادة تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة حيث نصَّت على ما يلي[1]:

- تبرم المنشآت غالبا عقودا لبيع أصولها الحيوية في تاريخ مستقبلي، ولا تعد الأسعار التعاقدية بالضرورة ملائمة لقياس القيمة العادلة نظرا لأن القيمة العادلة تعكس ظروف السوق الحالية التي في ظلها سيدخل المشترون والبائعون المشاركون في سوق المعاملة، ونتيجة لذلك لا يتم تعديل القيمة العادلة للأصل الحيوي بسبب وجود عقد.
- قد تقارب التكلفة في بعض الأحيان القيمة العادلة، وتحديدا عندما يكون قد حدث تحول حيوي طفيف منذ تكبد التكلفة الأولية أو عندما لا يُتوقَّع أن يكون تأثير التحول الحيوي على السعر ذا أهمية نسبية.
- لتحديد تكلفة ومجموع الإهتلاكات وخسائر التدني يجب على المنشأة أن تأخذ في الحسبان المعيار المحاسبي IAS 16، والمعيار المحاسبي IAS 36.

2- الإفصاح الأصول البيولوجية وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS 41:

حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" يجب على المؤسسة أن تفصح فيما يتعلق بالأصول البيولوجية عن ما يلي[2]:

- مجموع المكاسب أو الخسائر الناشئة خلال الفترة الحالية عند الإثبات الأولي للأصول الحيوية والمنتج الزراعي وعن التغير في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع للأصول الحيوية، إضافة على وصف لكل الأصول الحيوية.
- طبيعة أنشطتها التي تنطوي على كل مجموعة من الأصول الحيوية.

[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، مرجع سبق ذكره، ص 3-4 بتصرف.

[2] نفس المرجع، ص 5-7 بتصرف.

- القياسات غير المالية أو التقديرات للكميات المادية لكل مجموعة من الأصول للمنشأة في نهاية الفترة.
- الأصول الحيوية التي تكون ملكيتها مقيدة والمبالغ الدفترية لها مرهونة كضمان لالتزامات.
- المبالغ المرتبطة بتطوير أو اقتناء أصول حيوية.
- استراتيجيات إدارة المخاطر المالية المرتبطة بالنشاط الزراعي.
- يجب على المنشأة عرض مطابقة للتغيرات في المبلغ الدفتري للأصول الحيوية بين بداية ونهاية الفترة الحالية، ويجب أن تشمل هذه المطابقة على المكاسب أو الخسائر الناتجة عن التغيرات في القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، والنقص الناتج عن تحويلها إلى مبيعات أو إلى تصنيفها كأصول محتفظ بها للبيع وفق المعيار IFRS 5، والزيادات الناجمة عن تجميع الأعمال، و صافي فروق أسعار الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من أو إلى عملة عرض أجنبية، والتحويلات من وإلى مخزون أو عقار يشغله المالك، وأي تغييرات أخرى .
- في حالة استحالة قياس القيمة العادلة للأصول الحيوية بطريقة يمكن الاعتماد عليها فإنه يتم قياسها بتكلفتها مطروحا منها مجموع للاهتلاكات وتدني القيمة في نهاية الفترة، وهنا يجب على المنشأة أن تقوم بوصف الأصول الحيوية، وتوضيح سبب عدم الاعتماد على القيمة العادلة، ونطاق التقديرات التي يرجح بدرجة كبيرة أن تقع القيمة العادلة ضمنها، وطريقة ومعدلات الاهتلاك المعتمدة والأعمار الإنتاجية، وإجمالي المبلغ الدفتري ومجموع الإهتلاكات في بداية الفترة ونهايتها.
- إذا أصبحت القيمة العادلة لأصول حيوية مقاسة بتكلفتها مطروحا منها مجموع للاهتلاكات وتدني القيمة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها خلال الفترة الحالية فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن وصف للأصول لحيوية، وتوضح السبب الذي جعل القيمة العادلة قابلة للقياس بطريقة يمكن الاعتماد عليها وأثر ذلك التغيير.
- كما يجب على المنشأة فيما يتعلق بالنشاط الزراعي أن تفصح عن المنح الحكومية المثبتة في قوائمها المالية وحدودها، والشروط المستوفات والاحتمالات الأخرى المرتبطة بالمنح الحكومية، والانخفاض الكبير المتوقع في مستوى المنح الحكومية.

لقد تطرقت المعايير السالفة الذكر وهي المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "عقارات التوظيف"، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة"، إلى نماذج إعادة تقييم التثبيتات العينية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها لكل نموذج من نماذج التقييم ولكل نوع من أنواع التثبيتات، ونلاحظ توجه هذه المعايير إلى القيمة العادلة كأساس لنموذج إعادة التقييم و حددت المعلومات الواجب الإفصاح عنها حتى تتسم التقارير المالية بالجودة اللازمة.

المبحث الخامس: توجه المعايير الدولية IAS/IFRS نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات المالية

تعتبر التثبيتات المالية من العناصر التي يستحسن الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييمها نظرا للتغيرات المتسارعة في قيمها السوقية في مختلف البورصات وهذا ناتج عن حجم التداول الكبير الذي يؤثر على أسعارها إضافة إلى تأثرها بالمتغيرات الاقتصادية الأخرى، وقد جاءت العديد من المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالية لتضبط معالجاتها المحاسبية أهمها IAS 32 "الأدوات المالية: العرض"، IFRS 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"، و IFRS 9 "الأدوات المالية ".

المطلب الأول: ماهية التثبيتات المالية.

جاءت الأصول المالية الغير جارية أي التي تحتفظ بها المؤسسة لأكثر من سنة مالية في النظام المحاسبي المالي الجزائري تحت إسم التثبيتات المالية وقد قدم النظام المحاسبي المالي أهم تصنيفاتها.

الفرع الأول: مفهوم التثبيتات المالية

ذكر النظام المحاسبي المالي الجزائري أنَّ التثبيتات المالية تكون في أربعة أصناف، ويكون كل صنف موضوع منهجية تقدير و/أو طرق محاسبة مختلفة (تقييم بالقيمة الحقيقية أو بحسب التكلفة المهتلكة، وخصم فوارق التقييم في رؤوس أموال خاصة أو في النتائج) وهي[1]:

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيداً لنشاط الكيان، خاصة وأنَّها تسمح لها بأن تمارس نفوذاً على الشركة التي تصدر السندات وأن تمارس رقابتها عليها.

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تحوز على سنداتها.

– السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات ذات الأمد الطويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان ولا ينوي ولا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير كالحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال والقروض التي تتجاوز اثني عشرا شهرا والقروض التي يزيد أجل استحقاقها عن سنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر في 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 11.

الفرع الثاني: أنواع التثبيتات المالية

وتتمثل أهم التثبيتات المالية فيما يلي:

1 – أدوات حقوق الملكية: وتتمثل في أي عقد يدل على وجود حصة متبقية في أصول كيان ما بعد خصم كل التزاماته، وحقوق الملكية تساوي مجموع الأصول ناقص مجموع الالتزامات[1]، وتعتبر الأسهم الأداة الشائعة والواسعة الاستخدام للتعبير عن حقوق الملكية وتعرف على أنها " عبارة عن ورقة مالية تثبت امتلاك حائزها لجزء من رأس مال المؤسسة التي أصدرته مع الاستفادة من كل الحقوق وتحمل كل الأعباء التي تنتج عن امتلاك هذه الورقة[2]"، وتنقسم الأسهم إلى عدة أنواع وفق العديد من التقسيمات.

2– السندات: تمثل السندات صكوك دين لمالكها، وهي أداة تمويل مباشرة بين وحدات العجز ووحدات الفائض، ويحمل السند معنى قرض طويل أو متوسط الأجل، فالمقترض يتعهد بدفع قيمة الدين كاملة عند الاستحقاق لحامل السند في تاريخ محدد، بالإضافة إلى منحه مبالغ دورية تعبر عن فائدة معينة، والسند يتلاءم مع المستثمرين الذين يخشون المخاطرة ويحاولون تجنبها[3].

3 – القروض والحقوق التي أصدرها الكيان ولا ينوي القيام ببيعها في الأجل القصير: وتشمل الحقوق لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة التي يزيد استغلالها عن اثني عشر شهرا أو القروض التي يزيد تاريخ استحقاقها عن اثني عشر شهرا والمقدمة لأطراف أخرى مثل[4]:

– القروض والحسابات المدينة المترتبة على عقد التمويل الإيجاري.

– الودائع والكفالات المدفوعة.

– الحقوق الأخرى المثبتة والتي لا يمكن إدراجها في الحسابات السابقة.

إن الأنواع السالفة الذكر هي الأنواع الشائعة للتثبيتات المالية إلاَّ أن التطورات المتسارعة التي تعريفها البورصات والمعاملات المالية الدولية أدَّت إلى ظهور العديد من الأدوات المالية المتداولة مما يمكن أن

[1] وسام شالور، **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص 119.

[2] أمحمد عبد الحفيظي، **كيفية تقييم الأوراق المالية الأسهم والسندات في سوق رأس المال**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الثاني، جامعة الجلفة، الجزائر، 2015، ص 213.

[3] صفية بن قراب ودبوب يوسف، **وكالات التنقيط كأداة لتفعيل الاستثمار في سوق السندات**، مجلة أبعاد اقتصادية، العدد السابع، جامعة بومرداس، الجزائر، 2017، ص 23.

[4] رشيد سفاحلو، مرجع سبق ذكره، ص 140.

يؤدي إلى ظهور تثبيتات مالية جديدة، وقد جاءت المعايير الدولية لتضبط القياس المحاسبي ومختلف المعالجات المحاسبية لهذه الأدوات على اختلاف أنواها.

المطلب الثاني: التقييم الأولي للتثبيتات المالية وإعادة تصنيفها وفق معيار الإبلاغ المالي IFRS 9

أصدر مجلس المعايير المحاسبية الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 "الأدوات المالية"، ليحدد ويضبط الإثبات المحاسبي للأدوات المالية وأهم تصنيفاتها، وضوابط عملية إعادة تصنيفها، إضافة إلى العديد من المفاهيم المرتبطة بها، وأهم معالجاتها المحاسبية.

الفرع الأول: القياس الأولي للتثبيتات المالية وفق معيار التقرير المالي IFRS 9

جاء في المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 9 "الأدوات المالية" مايلي:

- يجب على المنشأة أن تثبت أصلا ماليا في قائمة مركزها المالي عندما وفقط عندما تصبح المنشأة طرفا في النصوص التعاقدية للأداة، وعندما تثبت المنشأة أصلا ماليا لأول مرة فإنه يجب عليها أن تصنِّفه على انه يتمُّ قياسه لاحقا بالتكلفة المستنفذة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة على أساس كل من نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية وخصائص التدفق النقدي التعاقدي للأصل المالي، ويجب أن يتمَّ قياس الأصل المالي بالتكلفة المستنفدة إذا تم استيفاء الشرطين، الأول هو أن يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال هدفه هو الاحتفاظ بالأصول المالية لتحصيل التدفقات النقدية التعاقدية، والثاني أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي في تواريخ محددة تدفقات نقدية تُعدُّ فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، ويجب أن يتم قياس الأصل المالي بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إذا تمَّ استيفاء شرطين، أولهما أن يُحتفظ بالأصل المالي ضمن نموذج أعمال يتم تحقيق هدفه من خلال تحصيل التدفقات النقدية التعاقدية وبيع الأصول المالية، والثاني أن ينشأ عن الشروط التعاقدية للأصل المالي في تواريخ محددة تدفقات نقدية تعدُّ فقط دفعات من المبلغ الأصلي والفائدة على المبلغ الأصلي القائم، ويكون المبلغ الأصلي متمثلا في القيمة العادلة للأصل المالي عند الإثبات الأولي، وتتكون الفائدة من عوض مقابل القيمة الزمنية للنقود ومقابل المخاطر الائتمانية المرتبطة بالمبلغ الأصلي القائم خلال فترة زمنية معينة ومقابل مخاطر الإقراض الأساسية الأخرى والتكاليف بالإضافة إلى هامش الربح[1].
- يجب أن يتم قياس الأصل بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ما لم قياسه بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر، وبالرغم من ذلك يمكن للمنشأة أن تقوم باختيار لا رجعة

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 9 "الأدوات المالية"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 3-8.

فيه عند الإثبات الأولي لاستثمارات معينة في أدوات حقوق ملكية كان سيتم خلاف ذلك قياسها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة لعرض التغيرات اللاحقة في القيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر، وبالرغم من ذلك فإنه يمكن للمنشأة عند الإثبات الأولي أن تَحسِمَ بشكل لا رجعة فيه أصلا ماليا على أنه يقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إذا كان القيام بذلك يزيل أو يقلص بشكل جوهري عدم اتساق القياس أو الإثبات والذي ينشأ خلاف ذلك عن قياس الأصول أو الالتزامات أو إثبات المكاسب والخسائر منها على أسس مختلفة، وباستثناء المبالغ المستحقة على المدينين الجاريين فإنه يجب على المنشأة عند الإثبات الأولي أن تقيس الأصل المالي بقيمته العادلة زائد تكاليف المعاملة التي يمكن عزلها بشكل مباشر من اقتناء أو إصدار الأصل المالي[1].

يتم قياس التكلفة المستنفدة للأصل المالي باستخدام طريقة الفائدة الفعلية ويجب أن يتم حساب إيراد الفائدة بتطبيق معدل الفائدة الفعلية على إجمالي المبلغ الدفتري لأصل مالي باستثناء الأصول المالية المشتراة أو المستحدثة ذات المستوى الائتماني الهابط، حيث يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية المعدل بالمخاطر الائتمانية على التكلفة المستنفدة للأصل المالي منذ الإثبات الأولي، والأصول المالية التي لا تعدُّ أصولا مالية مشتراة أو مستحدثة ذات مستوى ائتماني هابط ولكن أصبحت لاحقا أصولا مالية ذات مستوى ائتماني هابط لتلك الأصول المالية، يجب على المنشأة أن تطبق معدل الفائدة الفعلية على التكلفة المستنفدة للأصل المالي في فترات التقرير اللاحقة[2].

الفرع الثاني: إعادة تصنيف الأصول المالية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9

تبقى عملية إعادة تصنيف الأصول المالية حسب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 9 جد محدودة على غرار من كان في المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 حيث يضع المعيار كمبدأ وحيد لإعادة تصنيف الأصول المالية وهو التغيير الذي يلحق على سياسة تسيير محفظة الأدوات المالية[3].

وجاء في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9 في ما يتعلق بإعادة تصنيف الأصول المالية ما يلي[4]:

- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصول مالية فإنه يجب عليها أن تطبق إعادة التصنيف بأثر مستقبلي من تاريخ إعادة التصنيف، ولا يجوز لها أن تعدل أي مكاسب أو خسائر أو فائدة تمَّ إثباتها سابقا.

[1] نفس المرجع، ص 11.

[2] نفس المرجع، ص 12.

[3] بلال شيخي ومنَصور ناصر الرجى، **تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وأثره على تنشيط الإستثمار في سوق الأوراق المالية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص16.

[4] نفس المرجع، ص 15.

- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة (كل المصاريف التي تم تحملها لإثبات الأصل) إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة فإنه يتمُّ قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ويتمُّ إثبات أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الربح أو الخسارة.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فإنَّ قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف تصبح إجمالي مبلغه الدفتري الجديد.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالتكلفة المستنفدة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يتم قياس قيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ويتم إثبات أي مكسب أو خسارة ناشئة عن الفرق بين التكلفة المستنفدة السابقة للأصل المالي والقيمة العادلة ضمن الدخل الشامل الآخر، ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية ولا يتم تعديل معدل الفائدة الفعلية وقياس الخسائر الائتمانية المتوقعة نتيجة لإعادة التصنيف.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالتكلفة المستنفدة، فإنَّه تتم إعادة تصنيف الأصل المالي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة التصنيف، ومع ذلك تتم إزالة المكسب أو الخسارة المجمعة التي تمَّ إثباتها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية ويتمُّ وتعديلها مقابل القيمة العادلة للأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف، ونتيجة لذلك فإنه يتم قياس الأصل المالي في تاريخ إعادة التصنيف كما لو كان يتمُّ قياسه دائما بالتكلفة المستنفدة.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل.
- إذا أعادت المنشأة تصنيف أصل مالي من صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر إلى صنف القياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة الآخر فإنه يُستمَرُّ في قياسه بالقيمة العادلة، وتتم إعادة تصنيف المكسب أو الخسارة المجمعة التي تمَّ إثباتها سابقا ضمن الدخل الشامل الآخر من حقوق الملكية إلى الربح أو الخسارة على أنه تعديل إعادة تصنيف في تاريخ إعادة التصنيف.

رغم أنَّ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 "الأدوات المالية" معيار حديث الظهور إلاَّ أنّه ساهم بشكل كبير في توضيح مختلف الجوانب المتعلقة بإثبات الأدوات المالية وتصنيفها، ويجب تحديثه بشكل مستمر حتى يتماشى مع التطورات المتسارعة التي تعرفها البورصات العالمية والشركات المالية فيما يتعلق بتطوير هذه الأدوات المالية، ويجب أن يتماشى مع هذا المعيار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" الذي يحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بإثبات القوائم

المالية أو إعادة تصنيفها، حيث يحدد المعلومات اللَّازمة لكل صنف ولكل عملية إعادة تصنيف لهذا النوع من التثبيتات حتى يتحقق الهدف من التقارير المالية وهو الإبلاغ المالي وتوفير المعلومات اللَّازمة التي يحتاجها مستخدمي هذه القوائم.

المطلب الثالث: الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7

جاء في معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" في ما يتعلق بالإفصاح عن الأصول المالية مايلي[1]:

- يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقييم أهمية الأدوات المالية لمركزها المالي وأدائها المالي.
- يجب الإفصاح عن المبالغ الدفترية لكل من الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بشكل منفصل والأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة، ومن الأصول المالية المقاسة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث تظهر بشكل منفصل، كما يجب الإفصاح عن الحد الأقصى لتعرض الأصل المالي لمخاطر ائتمانية في نهاية فترة التقرير، ومبلغ التغير خلال الفترة وبشكل مجمَّع في القيمة العادلة للأصل المالي الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل المالي والذي يتم تحديده إمَّا على أنه مبلغ التغير في قيمته العادلة الذي لا يعود إلى التغيرات في ظروف السوق التي تنشأ عنها مخاطر السوق أو باستخدام طريقة بديلة تعتقد المنشأة أنَّها تعبر بمصداقية أكثر عن مبلغ التغيُّر في قيمته العادلة الذي يعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل.
- إذا كانت المنشأة قد وسعت الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية على أنها يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يجب الإفصاح عن هذه الإستثمارات وتحديدها بدقة، وأسباب استخدام هذا البديل للعرض، والقيمة العادلة لمثل هذا الاستثمار في نهاية فترة التقرير، إضافة إلى الإفصاح عن أي تحويلات للمكاسب أو الخسارة المجمعة ضمن حقوق الملكية خلال الفترة بما في ذلك سبب مثل هذه التحويلات.
- إذا قامت المنشأة بإلغاء إثبات استثمارات في أدوات حقوق ملكية يتم قياسها بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير فيجب الإفصاح عن أسباب استبعاد الاستثمارات، والقيمة العادلة للاستثمارات في تاريخ إلغاء التثبيت، والمكسب أو الخسارة المجمعة من الاستبعاد.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن ما إذا كانت في فترات التقرير الحالية أو السابقة قد أعادت تصنيف أي أصول مالية، وفي حال ما إذا تمَّ ذلك فإنه يجب الإفصاح عن تاريخ إعادة التصنيف، إضافة إلى

[1] المعيار الدولي للتقرير المالي IFRS 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ص 4-5.

تقديم توضيح مفصَّل للتغير في نموذج الأعمال ووصف نوعي لأثره على القوائم المالية للمنشأة، والمبلغ الذي أُعيد من وإلى كل صنف.

- لكل فترة تقرير تلي إعادة التصنيف وإلى أن يتمَّ إلغاء الإثبات يجب على المنشأة الإفصاح للأصول التي أُعيد تصنيفها من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتمُّ قياسها بالتكلفة المستنفدة أو القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر عن معدل الفائدة الفعلي الذي تمَّ تحديده في تاريخ إعادة التصنيف وإيراد الفائدة الذي تمَّ إثباته.
- إذا قامت المنشأة منذ آخر تاريخ تقرير سنوي لها بإعادة تصنيف أصول مالية من صنف القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو من صنف القيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة بحيث يتم قياسها بالتكلفة المستنفدة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر فإنه يجب عليها الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية في نهاية فترة التقرير، إضافة إلى مكسب أو خسارة القيمة العادلة الذي كان سيتم إثباته ضمن الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل الآخر خلال فترة التقرير فيما لو لم تتم إعادة تصنيف الأصول المالية.
- يجب على المنشأة الإفصاح عن معلومات لتمكين مستخدمي القوائم المالية من تقييم الأثر المحتمل لترتيبات المقاصة على المركز المالي للمنشأة، وهذا يشمل الأثر أو الأثر المحتمل لحقوق المقاصة المرتبطة بالأصول المالية المثبتة للمنشأة، حيث يجب الإفصاح عن المبالغ الإجمالية لتلك الأصول المالية المثبتة والالتزامات المالية المثبتة، وصافي المبالغ المعروضة في قائمة المركز المالي، والمبالغ الخاضعة لترتيب مقاصة رئيسي واجب النفاذ واتفاقية مشابهة، وبما فيها المبالغ المتعلقة بضمان مالي والمبالغ المتعلقة بالأدوات المالية المثبتة التي لا تستوفي بعض أو جميع ضوابط المقاصة.

إن تصنيف الأدوات المالية في صنف معيَّن ثم إعادة تصنيفها ضمن صنف آخر يتطلّب الإفصاح عن مجموعة من المعلومات التي حددها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" حتى تلبي حاجة مستخدمي القوائم المالية وتعزِّز خاصية القابلية للمقارنة لهذه القوائم، حيث أن الإفصاح عن أدوات مصنفة على أنها مقاسة بالقيمة العادلة مثلا يتطلب الإفصاح عن طريقة قياس القيمة العادلة، وسبب إعادة التصنيف، والمكاسب أو الخسائر الناتجة عن عملية إعادة التصنيف، فالتطبيق الجيِّد لهذه المعايير يساهم في تحقيق جودة القوائم المالية.

خاتمة الفصل:

كان لإصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" دور كبير في إزالة الغموض على اعتماد القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي، وأصبح يعتبر عنصراً مُحفزاً للاعتماد عليها في الدول التي تتوفر على متطلباتها الواردة في هذا المعيار، كما أصبح العديد من الباحثين ينادون بضرورة العمل على توفير متطلبات هذا المعيار في الدول الأخرى والاعتماد عليه نظرا لأهميته الكبيرة في تجاوز العديد من نقائص بدائل القياس المحاسبي الأخرى خاصة في الاقتصاديات التي تعاني من التضخم، ونظرا للأهمية الكبيرة للتثبيتات والأثر الكبير للتغيرات في أسعارها على قيمة المؤسسة الرَّاجع لقيمها الكبيرة مقارنة بباقي العناصر الأخرى لقائمة المركز المالي، فإن الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييمها يمكن أن يساهم في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسة وتحقيق الجودة اللازمة للقوائم المالية، ولقد سمحت العديد من المعايير المحاسبية الدولية بالاعتماد على القيمة العادلة سواءً عند الإثبات الأولي للتثبيتات أو عند إعادة تقييمها، أبرزها المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "العقارات والآلات والمعدات"، المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 " الأصول الغير الملموسة"، المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "العقارات الاستثمارية"، المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "الزراعة" والذي يبين أهم جوانب القياس المحاسبي للأصول البيولوجية، المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 "الأدوات المالية: العرض" ، كما بينت هذه المعايير المعلومات الواجب الإفصاح عنها لكل عنصر من التثبيتات، ولكل نموذج من نماذج التقييم، وهذا إضافة إلى متطلبات الإفصاح حول قياسات القيمة العادلة الواردة في المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 "قياس القيمة العادلة".

رغم الأهمية الكبيرة لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" في توضيح وإزالة الغموض حول قياس القيمة العادلة إلاَّ أن العديد من الدول لا تزال تعرف اعتماداً قليلا للقيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات من بينها الجزائر التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية بإصدار نظام محاسبي مالي متوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي والتزمت به المؤسسات الناشطة في الجزائر منذ سنة 2010، ولكن لا يزال الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات قليلا لعدة أسباب يمكن أن نتعرف عليها بدراسة واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في الفصل الموالي.

الفصل الثالث

مقدمة الفصل:

تمثل المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IAS/IFRS الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المرجع المحاسبي الدولي، لذا فإنَّ كل دول العالم تسعى إلى التماشي معها وتوفير متطلبات تطبيقها نظرا لأهميتها الكبيرة في توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، والجزائر كغيرها من الدول تبنت نظاما محاسبيا منذ سنة 2010 متوافقا مع هذه المعايير الدولية التي لا زالت تعرف بعض التعديلات والإلغاءات والإصدارات الجديدة من سنة لأخرى، وبما أن هذه الدراسة تركز على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات وبعدما تمَّ التطرق إلى توجه هذه المعايير نحو ذلك في الفصل السابق، سيتم في هذا الفصل دراسة مدى توجه النظام المحاسبي المالي الجزائري SCF نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات ومعرفة توفر شروط ومتطلبات الاعتماد على القيمة العادلة من عدمه، هذه الشروط والمتطلبات التي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة"، منها ما يتعلق بممارس مهنة المحاسبة ومنها ما يتعلق بمهنة المحاسبة، ومنها ما يتعلق بالاقتصاد الوطني ككل.

تعتبر السوق النشطة أهم شرط لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات حسب مدخل السوق، وهنا نجد أن الاعتماد على القيمة العادلة يتطلب سوق مالية نشطة لتحديد القيم السوقية للتثبيتات المالية، وأسواق تتميز بالمنافسة التامة ودون احتكار بالنسبة للتثبيتات المادية سواءً بالنسبة للعقارات أو معدات النقل والإنتاج أو غيرها من التثبيتات، كما أنه لا يجب إهمال شرط الوعي والكفاءة من قبل ممارس مهنة المحاسبة لتحديد القيمة العادلة لذا لا بد من توفر برامج لتكوين المحاسبين أكاديميا ومهنيا بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبية والإبلاغ المالي، إضافة إلى توفر خبراء ومقيمين خارجيين للعقارات وباقي التثبيتات للاستعانة بهم عند الحاجة، ونظرا للارتباط الوثيق للمحاسبة بالجباية فإنه لابد من توفر نظام جبائي يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي ويتيح الاعتماد على القيمة العادلة ويتوافق مع النظام المحاسبي المالي السائد، كما أنه يجب تحيين هذين النظامين دورياً بما يتماشى مع التعديلات التي تطرأ على المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي IAS/IFRS، وتنظيم مهنة المحاسبة بالشكل الذي يسمح بالتأكد من صحة الحسابات والممارسات المحاسبية واكتشاف الأخطاء، وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى كل ما يتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية وتحديات الاعتماد على القيمة العادلة في هذه البيئة.

المبحث الأول: التعريف بالبيئة المحاسبية الجزائرية

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما متكاملا للمعلومات في المؤسسة، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت هي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات[1]، لذا فإنه عند بناء الإطار القانوني للنظام المحاسبي المعتمد يجب الأخذ بعين الاعتبار البيئة المحيطة بالمؤسسة سواءً تعلق الأمر بطبيعة النظام الاقتصادي السائد و المؤسسات الناشطة في الدولة على اختلاف أنواعها، النظام الضريبي والنظام المالي وهذا لارتباطهما الوثيق بالمؤسسات الاقتصادية وبمهنة المحاسبة، والظروف السياسية والإرادة السياسية للدولة والتي تعتبر المتحكم الرئيسي في النظام الاقتصادي خاصة في لدول النامية، إضافة إلى مستوى التعليم وثقافة المجتمع، وفيما يلي سنحاول عرض أهم العناصر المؤثرة على البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: البيئة الاقتصادية

تعتبر البيئة الاقتصادية من أهم العناصر المؤثرة على البيئة المحاسبية نظرا للترابط الكبير بينهما لأن طبيعة النظام الاقتصادي السائد تؤثر على نشاط المؤسسات، لذا سنحاول التطرق إلى كافة العوامل التي يمكن أن تؤثر بها البيئة القانونية على البيئة المحاسبية.

1- طبيعة النظام الاقتصادي السائد: يعد الاقتصاد الجزائري من الاقتصاديات النامية التي طبقت النظام الاقتصادي الاشتراكي بعد الاستقلال سنة 1962 ولفترة طويلة ما سبب تبعات سلبية مازال الاقتصاد الجزائري يعاني منها إلى اليوم، ومع التحول الذي سعت إليه الجزائر نحو اقتصاد السوق منذ بداية تسعينات القرن الماضي كان لزاما عليها أن تقوم بمجموعة من الإصلاحات هدفها إيجاد الطريقة المثلى لنقل الاقتصاد الجزائري إلى اعتماد آليات جديدة بعيدا عن التخطيط المركزي، وقد مسَّت تلك الإصلاحات النظام الجبائي بإدراج ضرائب جديدة، النظام المالي بإصدار قانون النقد والقرض 90-10، التشجيع على الاستثمار الأجنبي، خوصصة بعض المؤسسات العمومية، ولمحاولة الاندماج في الاقتصاد العالمي قامت الجزائر بتوقيع اتفاقية الشراكة مع الاتحاد الأوروبي كما تسعى إلى الانضمام إلى المنضمة العالمية للتجارة[2].

---

[1] نور الدين جرد، **البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية -دراسات اقتصادية-، المجلد 18، العدد 38، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019، 201 ص 349.

[2] حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية -متطلبات التوافق والتطبيق-**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 153 بتصرف.

2- **المؤسسات الاقتصادية الناشطة:** يتضمن المحيط الإقتصادي الجزائري مجموعة من المؤسسات الجزائرية وبعض المؤسسات الأجنبية، وقامت كلها بتبني النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010، وتختلف الطبيعة القانونية لهذه المؤسسات فنجد منها شركات مساهمة وشركات تضامن، وشركات ذات المسؤولية المحدودة.....إلخ.

3 – التضخم: يعاني الاقتصاد الجزائري من معدلات تضخم مرتفعة نسبيا والتي ترجع إلى عدة كأسباب كعجز الحكومة عن استرجاع النقود المتداولة خارج النظام المصرفي وزيادة الإنفاق الاستهلاكي وغيرها، وهذا ما يتطلب طرق تقييم وقياس المحاسبي تساهم في تجاوز أثره على القوائم المالية للمؤسسة، وفيما يلي عرض لتطور معدل التضخم في الجزائر السنوات الأخيرة:

الجدول رقم 08: تطور معدل التضخم في الجزائر للفترة 2013-2018 وآفاقه في 2020

* بيانات أولية ** توقعات

السنة	2013	2014	2015	2016	2017	2018*	2019**	2020**
المعدل%	3.3	2.9	4.8	6.4	5.6	4.3	4.5	3.9

المصدر: تقرير آفاق الاقتصاد العربي-الإصدار التاسع-، صندوق النقد العربي، أفريل 2019، ص 76.

نلاحظ وجود ارتفاع نسبي كبير في معدلات التضخم إلى غاية سنة 2016 حيث بلغ معدل التضخم 6.4% أي تقريبا ضعف ما كان عليه سنة 2013، إلاَّ أنه عرف بعض الانخفاض سنة 2017 وتوقع صندوق النقد العربي أن ينخفض أكثر في آفاق سنتي 2019 و 2020.

4- البنوك والمؤسسات المالية: يضم الإقتصاد الوطني الجزائري مجموعة من البنوك العمومية والخاصة التي تنشط تحت رقابة البنك المركزي الجزائري، إضافة على مجموعة من صناديق التمويل، تقدم العديد من صيغ التمويل ومنتجات مالية حديثة وبالإضافة إلى وجود مصارف الإسلامية فقد تبنت العديد من البنوك التجارية مؤخرا الصيرفة الإسلامية، ويجبرها القانون بالاعتماد على النظام المحاسبي المالي الجزائري، كما يضم الإقتصاد الوطني فئات أخرى من للمؤسسات المالية كشركات التأمين، التعاضديات.....إلخ.

كان المهتمين بواقع القطاع المصرفي الجزائري قبل صدور قانون النقد والقرض 90-10 يجدون أنه لا تزال هناك عدة عوامل تؤثر على أداء وفعالية النظام المصرفي الجزائري، من بين أهم هذه المشاكل ما يلي[1]:

[1] مصطفى عوادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014/2013، ص 224.

- تأخر في انتشار وتوزيع البنوك على كافة مستوى التراب الوطني.

- عدم فعالية البنوك وطرق تسييرها.

- طول مدة منح القروض البنكية.

- تخصص بعض البنوك في قطاعات محددة الأمر الذي يحد من المنافسة.

- عدم استقلالية البنوك.

- عدم إقرار الضمانات في حالة منح القروض البنكية وتوطينها على أساس التوطين المسبق والمركزي.

ساهم قانون النقد والقرض 90-10 والأوامر التي جاءت معدلة ومتممة له في الحد من بعض المشاكل السالفة الذكر، حيث تم وضع إطار قانوني ينظم نشاط البنوك الأجنبية الداخلة إلى السوق البنكي الجزائري في إطار الشراكة، كما سمح للخواص بإنشاء بنوك ومؤسسات مالية، مما ساهم في زيادة المنافسة بين البنوك، وبذلك أصبح انتشار البنوك واسعا على مستوى التراب الوطني وهذا ما ساهم في تحسين الشمول المالي.

وشهد النظام المصرفي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي إحداث بعض التغيرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية، وذلك بغية التوافق مع الإجراءات الجديدة من خلال إصدار النصوص القانونية التالية[1]:

- النص التنظيمي رقم (09-04) المؤرخ في 23 جويلية 2009 والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية، وبموجب تطبيقه إبتداءً من جانفي 2010 تلغى كل الأحكام المخالفة لاسيما النظام رقم (92-08) المؤرخ في 17 نوفمبر 1992 والمتضمن مخطط الحسابات المصرفي والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية.

- النص التنظيمي رقم (09-05) المؤرخ في 18 نوفمبر 2009 والمتضمن شروط إعداد ونشر الكشوف المالية للبنوك والمؤسسات المالية.

وعلى الرغم من كل هذه الجهود المبذولة لتحسين العمل المحاسبي في الجهاز المصرفي الجزائري إلا أنه واجه ولا يزال يواجه العديد من العوائق والصعوبات، منها تحفظ البنوك في الإفصاح عن العديد من المعلومات المالية وضعف التأطير والتكوين فيما يتعلق بمحاسبة البنوك والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

[1] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 126.

أمَّا فيما يتعلق بقطاع التأمين والذي يضم العديد من الشركات العمومية والخاصة، فيحدد النظام المحاسبي المالي الجزائري قواعد مسك الحسابات لشركات التأمين العاملة في الجزائر أيًّا كان وضعها وطرق عرض ونقل المعلومات الناتجة عن هذه المحاسبة، ولقد وضعت القيود المحاسبية وفقا للنظام المحاسبي المالي القطاعي للتأمين، الأمر الذي يتطلب من شركات التأمين وإعادة التأمين تسجيل عملياتها وفقا لأحكام هذا النظام، وتطبق هذه الإجراءات المحاسبية حتى يمكن معالجة معلوماتها المحاسبية بطريقة متسقة وسلمية[1].

5- السوق المالي الجزائري: يلعب السوق المالي في مختلف دول العالم دوراً كبيرا في تمويل المؤسسات، إلا أنه في الجزائر يعتبر سوقا راكداً ومازال محدود جدا، حيث تعرف بورصة الجزائر حجم تداول ضعيف مقارنة بالبورصات الأخرى، وهذا راجع إلى العدد القليل للمؤسسات المدرجة فيه، إضافة إلى غياب ثقافة الإستثمار المالي لدى أصحاب الفائض المالي في الجزائر، والسوق المالية المنتظمة في الجزائر هي عبارة عن تجمع للعديد من المؤسسات والمهنيين من بينهم[2]:

- **لجنة تنظيم عمليات البورصة:** تمثل سلطة السوق المالي الساهرة على ضمان احترام أنظمة البورصة السارية المفعول وحماية المدخرين.

- **شركة تسيير بورصة القيم (SGBV):** هي شركة ذات أسهم مملوكة للوسطاء في عمليات البورصة، وتتمثل مهامها في التنظيم العملي لعمليات إدخال الشركات إلى البورصة وتنظيم جلسات التداول، ونظام التسعيرة ونشر المعلومات والإحصائيات المتعلقة بالبورصة.

- **الوسطاء في عمليات البورصة (IOB):** هم البنوك والمؤسسات المالية والشركات التجارية التي تتمحور نشاطاتها أساسا حول القيم المنقولة، ويتم اعتماد الوسطاء في عمليات البورصة من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها.

- **ماسكو الحسابات حافظو السندات (TCC):** هم البنوك والمؤسسات المالية والشركات التجارية التي تمتلك صفة الوسطاء في عمليات البورصة، ويوفر ماسكو الحسابات حافظو السندات للمستثمرين خدمات فتح وتسيير الحسابات الجارية المخصصة للقيم المنقولة المكتتب عليها في السوق الأولية أو المكتسبة في السوق الثانوية.

---

[1] سليمة طبايبية، **دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية –دراسة حالة: الشركات الجزائرية للتأمين–**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2013-2014، ص 292.

[2] حسبة مفلاح ووهيبة خالفي، **تحليل لواقع نشاط الوساطة المالية في بورصة الجزائر خلال الفترة (2008-2017)**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 22، العدد 1، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019، ص 127-128.

- **هيئات التوظيف الجماعي للقيم المنقولة (OPCVM):** وتتألف من شركات الاستثمار ذات رأس المال المتغير والصناديق المشتركة للتوظيف وتمثل هذه الهيئات بمثابة محفزات حقيقية لضمان السيولة على مستوى سوق البورصة ولهم دور فعال في نشر القيم المنقولة في أوساط فئات واسعة من جمهور المستثمرين.

إن الركود الذي تعرفه بورصة الجزائر له أثر كبير على التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي حيث أنه مثلا يعيق عملية تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المالية التي تتطلب اعتماد أسعار التداول في سوق نشطة، كما أنَّ ارتفاع معدلات التضخم يؤثر على أسعار التثبيتات المادية والمعنوية مما يتطلب الاعتماد على القيمة السوقية الحقيقية لها في تاريخ التقييم وهي القيمة العادلة، إضافة إلى ذلك فإنه لا يوجد نظام معلومات يقدِّم إحصائيات دقيقة ونتائج ذات جودة عن متغيرات الاقتصاد الجزائري، لذا فإن البيئة الاقتصادية غير مشجعة على اعتماد القيمة العادلة، وسنحاول في المطلب الموالي التطرق إلى واقع البيئة القانونية.

المطلب الثاني: البيئة القانونية

تعتبر البيئة القانونية عنصراً مهما في ممارسة أي وظيفة في أي دولة من دول العالم لأن كل مهنة وكل قطاع له قوانين خاصة به تحكمه وتنظم سير العمليات التجارية والعلاقات بين الفاعلين والعاملين فيه، وتحدد وتضبط حقوق وواجبات كل متعامل، وتخضع هذه البيئة إلى التوجه الاقتصادي والإرادة السياسية للدولة، وأهم ما يؤثر على البيئة المحاسبية الجزائرية من الناحية القانونية نجد القانون التجاري والنظام الجبائي إضافة إلى النظام المحاسبي المالي المنظم والمتحكم في السياسات والقواعد المحاسبية المعتمدة في الجزائر والذي سيتم التطرق نتطرق إليه بالتفصيل في المبحث الرابع من هذا الفصل، بينما سيتم التطرق في هذا المطلب إلى القانون التجاري والنظام الجبائي.

الفرع الأول: القانون التجاري

القانون التجاري هو عبارة عن مجموعة من القواعد القانونية التي تحكم النشاط التجاري داخل الدولة، فهو الإطار الذي ينظم ويضبط العلاقات والمعاملات التجارية بين الأعوان الاقتصاديين سواءً كانوا طبيعيين أو معنويين، حيث أنه يحدد مختلف المستندات الواجب استعمالها والدفاتر الواجب مسكها، وشروط تأسيس الشركات على اختلاف أنواعها والإجراءات الواجب القيام بها في حالات الاندماج والتصفية، وباعتبار أن المحاسبة وسيلة إثبات الأحداث والمعاملات التي أجرتها المؤسسة خلال الفترة المالية المحددة، فهي تتأثر بالتغيرات التي تطرأ عليه ويجب مراعاة قواعد القانون التجاري عند إجراء تعديلات على النظام المحاسبي السائد.

ومع تطور المحاسبة في الجزائر، عرف القانون التجاري الجزائري منذ صدوره عدة تعديلات هامة أثرت على المحاسبة بشكل مباشر نذكر منها ما يلي[1]:

– المرسوم التشريعي رقم 93–08 المؤرخ في 25 أفريل 1993 والذي تضمن أحكام خاصة بسند النقل وسند التخزين وعقد تحويل الفاتورة كما تضمن مجموعة من الأحكام المتعلقة بتنظيم عمل شركات المساهمة.

– الأمر 95–25 المؤرخ في 25 سبتمبر 1995 يتعلق بكيفية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة حيث تضمن أحكام خاصة بالشركات القابضة العمومية، اختصاصها وتنظيمها وسيرها ومراقبتها ومهامها، وتم بموجب هذا الأمر إنشاء مجلس وطني لمساهمات الدولة يكلَّف بتسيير نشاط الشركات القابضة العمومية وتوجيهه.

– الأمر 96–27 المؤرخ في 09 ديسمبر 1996 الذي تضمَّن مواد متممة ومعدَّلة للأمر 7595 ومن بينها أحكام خاصة بالشركات ذات المسؤولية المحدودة، المؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة، وكذلك أحكام للشركات التابعة، المساهمات والشركات المراقبة.

– القانون رقم 04–02 المؤرخ في 23 جوان 2004 الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية ويهدف إلى تحديد قواعد ومبادئ شفافية ونزاهة الممارسات التجارية بين الأعوان الاقتصاديين وكذا حماية المستهلك وإعلامه.

حيث يتضمن القانون التجاري الجزائري فيما يتعلق بالشركات الناشطة في الجزائر مايلي[2]:

– إجراءات عملية تأسيس أي نشاط سواءً تعلق الأمر بشخص طبيعي أو شخص معنوي، ويعالج حالة رفع رأس المال أو تخفيضه، وكيفية عقد الجمعيات العامة.

– معالجة موضوع الاندماج والتصفية، وحساب النتيجة وتوزيع الأرباح والمكافآت على المساهمين والعمال.

– يعالج مسألة الجداول المالية التي يجب على الشركاء مسكها.

– موضوع حساب الإهتلاكات والمؤونات، والاحتياطات الواجب اقتطاعها من الأرباح.

– موضوع الشركات التابعة والشركات المراقبة.

[1] مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 227.

[2] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 173.

- إلزام الشركات بتعين محافظي حسابات لمراقبة الحسابات المالية لها.

- متطلبات النظام المحاسبي المالي.

- متطلبات لجنة أنشطة عمل البورصة ومراقبتها فيما يخص الشركات المدرجة في البورصة.

الفرع الثاني: النظام الجبائي

عرفت النظام الجبائي الجزائري العديد من الإصلاحات خاصة في العشريتين الأخيرتين، وارتكزت هذه الإصلاحات على فرض ضرائب جديدة، وهذا راجع إلى الإرادة السياسية للدولة الجزائرية التي تهدف إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية لتغطية النفقات العامة، ومع تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي سنة 2010 كان لابد من إجراء بعض التعديلات في النصوص الجبائية حتى تكون مطابقة لأحكامه، لاسيما فيما يتعلق بتحديد النتيجة الجبائية.

وبُغية تكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي تم إصدار مجموعة من النصوص والقواعد القانونية من خلال قانون المالية التكميلي 2009، وقانون المالية 2010، وقانون المالية التكميلي 2010، ويحسب الدكتور "آيت محمد مراد" فإن هذه النصوص التنظيمية تعتبر دليلا على رغبة الدولة ووعيها بضرورة تكييف قواعد النظام الجبائي مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلاَّ أنَّ هذه الجهود تعتبر غير كافية وبقيت هناك بعض القواعد الجبائية الأخرى واجبة التعديل والتوضيح أو طرح قواعد جديدة بالأساس[1].

وفي قانون المالية لسنة 2017 تم إصدار بعض التعديلات الجبائية من أجل تشجيع الاستثمار من ناحية وتدعيم موارد الميزانية من ناحية أخرى، وتتمثل تلك الإجراءات في[2]:

- إجراءات لتقريب النظام الجبائي لمداخيل رأس المال مع مداخيل العمل.
- إجراءات لتوسيع ميدان تطبيق الأداء على القيمة المضافة ومراجعة نسبه.
- إجراءات لدفع التشغيل والاستثمار.
- إجراءات لتدعيم موارد الميزانية وتحسين لاستخلاص الأداء.
- إجراءات لدعم الضمانات للمطالبين بالأداء والتصدي للتهرب الضريبي.
- إجراءات في إطار مواصلة الإصلاح الديواني.

[1] آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2013، ص 215.

[2] عائشة عوماري وأمحمد بن الدين، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**،مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07-العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، ص69.

- إجراءات ذات طابع اجتماعي.
- إجراءات مختلفة.

كما تمَّ إنشاء المجلس الوطني للجباية وهو هيئة استشارية تابعة لسلطة وزير المالية، ويتكوَّن المجلس من ممثلي الجمعيات المهنية والأعوان الاقتصادين والخبراء المحاسبين والجامعيين وممثلي الإدارة[1]، وتتمثل مهام المجلس الوطني للجباية فيما يلي[2]:

- تقييم النظام الجبائي على أساس التنمية الاقتصادية الوطنية.

- اقتراح تدابير جبائية تسمح بمتابعة التنمية الاقتصادية ودعمها.

- إبداء الآراء في كل المسائل ذات الطابع الجبائي التي تُعرض عليه.

- إعداد نظامه الداخلي والمصادقة عليه.

تمثل الإدارة الجبائية الجهاز الفني والإداري الذي يناط به مسؤولية حساب الضريبة وتصفيتها وتحصيلها ومختلف الإجراءات الخاصة بها، وتختص الإدارة الجبائية بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق الممولين من جهة أخرى، كما تقوم باقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي تصل بالنظام الجبائي إلى درجة الرقي والكمال وتساعد المجتمع في تحقيق أهدافه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية[3]، فهي تعتبر الهيئة الحكومية الأكثر تعاملا مع الشركات، والقوانين التي تفرضها هي أكثر ما يهتم به ممارسي مهنة المحاسبة بعد قواعد النظام المحاسبي المالي.

وأمام هذا الوضع فإنه ليس من السهل التوجه نحو القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات لأن ممارس مهنة المحاسبة في الجزائر يهتم بتحديد التزامات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية أكثر من الالتزام بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، ومنه فإن النظام الجبائي الجزائري غير مشجع على اعتماد القيمة العادلة، لذا فإنه بغية التوجه نحو القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات لا بد من إجراء تعديلات على النظام الجبائي حتى يشجع ممارسي مهنة المحاسبة على ذلك، خاصة وأن النظام المحاسبي المالي أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات كما سنرى في المبحث الرابع من هذا الفصل، كما أنه يجب أن يتابع ممارس مهنة المحاسبة تكويناً يؤهله للاعتماد على القيمة العادلة بشكل صحيح ويكون ذلك بخضوعه لبرنامج تكوين يمكِّنه من الإحاطة بكافة مضامين المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ

[1] مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 223.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] عائشة عوماري وأمحمد بن الدين، مرجع سبق ذكره، ص 63.

المالي قبل الحصول على شهادة تؤهله لممارسة مهنة المحاسبة، لذا فإن للتعليم المحاسبي والبيئة الأكاديمية دور مهم وأثر كبير على الممارسات المحاسبية، وعليه سنحاول التطرق إلى البيئة الأكاديمية والمهنية في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: البيئة الأكاديمية والمهنية

يعتبر ممارس مهنة المحاسبة أهم عنصر في نظام المعلومات المحاسبي لأن أجهزة الإعلام الآلي وأنظمة المعلومات عبارة عن وسائل تساعده وتسهل عمله فقط، وبما أن عمل ممارس مهنة المحاسبة يقوم على تطبيق القواعد التي يسمح بها النظام المحاسبي المالي والمتوافقة مع معايير الدولية للمحاسبة ودون التعارض مع النظام الجبائي فإنه يجب أن يتلقى تكوينا يتوافق مع هذه المتطلبات الضرورية حتى يكون مؤهلا لممارسة مهنة المحاسبة، كما أنه لا بد من تحديد مناصب عمل بمهام معينة لهؤلاء الممارسين حتى تسير مهنة المحاسبة بالشكل الملائم الذي أنشأت من أجله، وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى البيئة الأكاديمية والبيئة المهنية.

الفرع الأول: البيئة الأكاديمية

تتمثل البيئة الأكاديمية في الجامعات والمدارس العليا والمعاهد ومراكز التكوين المهني المكلفة بالتكوين في مجال المحاسبة والبحث العلمي، حيث تلعب الهيئات السالفة الذكر دور هامة في تسيير وتطوير مناهج التعليم المحاسبي.

ونظرا للتطورات الكبيرة التي شهدتها المحاسبة لتصل لأن تكون نظاما معلوماتياً يساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، بالإضافة إلى الدور الاجتماعي لها، يجب أن يكون النظر إلى المحاسبة كأنها علم يتطلب استخدام أسلوب البحث والتفكير والتطوير وقدر كبير من المعرفة والكفاءة اللَّازمة من أجل دراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه[1]، لذا لابد أن يتسم التعليم المحاسبي بالقدر اللازم من الجودة حتى يمنح لنا مخرجات (مهنيين) قادرة على تحقيق الأهداف التي نشأت المحاسبة من أجلها.

ويمكن تعريف التعليم المحاسبي على أنه "تلك العملية التي من خلالها نؤهل الأفراد ليصبحوا قادرين على ممارسة العمل المحاسبي بكفاءة ومهارة مهنية، ويتمتعون بقدرات كافية لاستخدام تقنيات المعلومات في المجال المحاسبي[2]"

---

[1] محمد عجيلة وأحمد قنيع، **مساهمة التعليم المحاسبي الإلكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 03، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016، ص 39.

[2] عمار درويش، **متطلبات تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر (دراسة قياسة)**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 6، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017، ص 276.

وتبرز أهمية التعليم المحاسبي وبصورة واضحة من خلال البيان الذي أصدره الإتحاد الدولي للمحاسبين في مقدمته عن معايير التعليم المحاسبي الدولية، حيث أكد في تلك المقدمة على أن شرط إيجاد محاسب مهني مؤهل يكون من خلال المزاوجة والجمع بين التعليم المحاسبي والخبرة العملية[1].

وللتعليم المحاسبي عدة فوائد أهمها[2]:

- **الفوائد المعرفية:** هي تلك الفوائد التي تعبر عن المعرفة ومهارات حل المشكلات التي يكتسبها الطالب من التعليم المحاسبي.
- **الفوائد السلوكية:** هي تلك الفوائد التي تتمثل في مهارات التعامل مع الآخرين وكافة الأطراف المعنية والمهارات السلوكية والأخلاقية.
- **الفوائد التأثيرية:** هي كافة الفوائد التي تتمثل بالتأثيرات النفسية والتي تجعل الطالب مميزا ولديه القدرة في التفكير والتخطيط المستقبلي للمهنة.

ومن هنا فإن الاهتمام بالتعليم المحاسبي يعتبر ضرورة متواصلة ويتحقق هذا الاهتمام من خلال توافر الأسس العلمية الصحيحة التي يمكن من خلالها تحقيق الهدف من التعليم المحاسبي، وبناءً على ذلك فإنَّه لا بد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه، وهي تشمل كلاً من[3]:

1- المدخلات: وتتمثل في الأشخاص الذين يراد تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي.

2- العمليات: تتمثل في وسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية.

3- المخرجات: تتمثل في الأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي أكاديميا أو مهنيا بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.

4- التغذية العكسية: وذلك من خلال رقابة العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات تحدث في أي منها.

---

[1] أمل عبد المحسن كحيط وأحمد ميري أحمد، **مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي المهني في لعراق لمعايير التعليم المحاسبي الدولية –دراسة ميدانية في مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي–**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الجلد 13، العدد 39، جامعة الكوفة، العراق، 2016، ص 354.

[2] عائد مازن الفرا، **واقع التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية والأردنية من وجهة نظر المحاسبين والمشغلين في الشركات التجارية – دراسة مقارنة–**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية –غزة–، فلسطين، 2018، ص 29.

[3] علي محمد هارب، **دور مجموعة من العوامل في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجامعات اليمنية في ضوء معايير مجلس التعليم المحاسبي الدولي –دراسة حالة على جامعة الأندلس للعلوم والتقنية –صنعاء–**، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 24، المجلد 6، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، صنعاء، اليمن، 2019، ص 282-283.

إن الهدف الأساسي للتعليم المحاسبي هو تطوير محاسبين مهنيين مؤهلين وقادرين على أداء العمل، ومن هذا الهدف تظهر أهداف أخرى لازمة ومكملة لصفة التأهيل (الجدارة) أهمها[1]:

- إعداد الطلبة لكي يصبحوا محاسبين مهنيين محترفين، لا أن يكونوا محاسبين كما دخلوا مهنة المحاسبة لأول مرة، بمعنى أنه لا بد من متابعة وتطوير قدرات المحاسبين المهنيين طوال فترة عملهم المهني.
- تدريب الطلبة لاكتساب بعض مهارات المحاسب المهني الناجح وهي مهارات اتصال ومهارات فكرية ومهارات شخصية.
- إمداد الطلبة بالمعرفة اللازمة لحصولهم على التأهيل المحاسبي وتتضمن معرفة عامة ومعرفة تنظيمية وإدارية ومحاسبية.
- تطوير مستوى المعرفة والمهارات والقيم الأخلاقية لخريجي المحاسبة.
- تدريس الطلبة كيفية التعليم الذاتي من تعليمهم للمهارات والاستراتيجيات التي تساعدهم على التعلم بكفاءة، وكيفية استخدام استراتيجيات التعلم الكفؤة للاستمرار بالتعلم من خلال حياتهم المهنية.

يقتصر التعليم المحاسبي في الجزائر على الجامعات ومراكز التكوين المهني، وهو متوافق إلى حد بعيد مع المستجدات المحاسبية الدولية، حيث يتخرج سنويا العديد من المحاسبين بدرجة تقني سامي من مراكز التكوين المهني والمعاهد، أو بدرجات ليسانس، ماستر، دكتوراه، من المدارس العليا والجامعات، أما فيما يتعلق بمنح الإعتماد للمحاسبين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، فإن ذلك كان يتم من خلال إجراء تربصات تطبيقية على مستوى مكاتب الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، ولكن عملية إيداع طلبات منح الإعتماد متوقف منذ سنة 2010، حيث تمَّ تغيير النظام وذلك إنشاء مدرسة وطنية عليا للتكوين ومنح الاعتمادات وتمت المصادقة على مشروعها من طرف السلطات المختصة، وصياغة كافة الأطر القانونية لها، إلا أنها لم ترى النور إلى حد الآن والتكوين بها لم ينطلق.

الفرع الثاني: البيئة المهنية

في ظل الإصلاح المحاسبي الذي عرفته الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 فإن البيئة المهنية تضم المؤسسات الاقتصادية العمومية والخاصة، ومكاتب الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات، كما تضم الهيئات المكلفة بتنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وشركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة.

[1] أمل عبد المحسن كحيط وأحمد ميري أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 355.

ورغم العديد من الإصلاحات والقوانين الصادرة إلاَّ أنَّ مهنة المحاسبة في الجزائر تعرف العديد من الاختلالات ترجع إلى ضعف تأهيل المهنيين، وتعاني مهنة المحاسبة من غياب سياسة تكوين حقيقية تجهّز المحاسب الجزائري للعمل بشكل جيّد، وكذلك تُعِدُّهُ للعمل وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية، كما أن عدد الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات أصبح قليل نسبيا في ظل توقف منح الاعتمادات منذ أكثر من 10 سنوات وزيادة عدد المؤسسات الناشطة في الجزائر[1].

تطرق الباحث في هذا المبحث إلى العوامل التي يمكن لها أثر على اعتماد القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، فبالنسبة للعامل الاقتصادي نجد أن القيمة العادلة للتثبيتات تتأثر بتغير معدلات التضخم التي تعرف نسبا مرتفعة نوعا ما في الاقتصاد الجزائري، أما من الناحية القانونية فإن الاعتماد على القيمة على العادلة يتطلب أن يكون متوافقا مع القانون الجبائي ومع بنود النظام المحاسبي المالي الجزائري الذي سيتم التطرق إليه بالتفصيل في المبحث الرابع من هذا الفصل، كما يجب أن يخضع ممارس مهنة المحاسب لتكوين يؤهله للاعتماد على القيمة العادلة والمعايير الدولية للمحاسبة بشكل عام، مع ضرورة وجود إطار قانوني ينظم مهنة المحاسبة بشكل يسمح بالرقابة واكتشاف الأخطاء المهنية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر

يتولى تنظيم وسير مهنة المحاسبة في الجزائر المجلس الوطني للمحاسبة الخاضع لسلطة وزارة المالية، وبموجب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 نجد أن المهن المحاسبية في القانون الجزائري تتمثل في مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، كما سمح القانون بإنشاء شركات الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو المحاسبة، وسمح هذا القانون بإنشاء تنظيم خاص لكل واحدة من هذه المهن للسهر على تنظيمها وحسن ممارستها.

المطلب الأول: المجلس الوطني للمحاسبة

يعتبر مجلس المحاسبة السلطة الوحيد المخول لها منح الاعتمادات لممارسة المهن المحاسبية، وقد جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد ما يلي:

[1] صلاح الدين سوالم، **مستقبل مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل مسعى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة –إشارة خاصة إلى الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات–**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017، ص 603- 604.

"ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، يضم المجلس (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، وتحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم[1]".

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية[2]:

- لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

- لجنة الاعتماد.

- لجنة التكوين.

- لجنة الانضباط والتحكيم.

- لجنة مراقبة النوعية.

تمارس هذه اللجان مجموعة من المهام والتي جاءت كمهام للمجلس الوطني للمحاسبة في المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره كما يلي[3]:

1. يمارس المجلس بعنوان الاعتماد المهام الآتية:

- استقبال طلبات الاعتماد والتسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين والفصل فيها.

- تقييم صلاحية إجازات وشهادات كل الراغبين في الحصول على الاعتماد والتسجيل في الجدول.

- إعداد ونشر قائمة المهنيين في الجدول.

- استقبال كل الشكاوي التأديبية في حق المهنيين المحاسبين والفصل فيها.

- استقبال ودراسة مشاريع قوانين أخلاقيات المهنة المنجزة من مختلف أصناف لمهنيين وعرضها للموفقة عليها.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 4-5.

2 نفس المرجع، نفس الصفحة.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7 للسنة الثامنة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 صفر 1432 هـ الموافق لـ 02 فيفري 2011، ص 5-6.

2. يمارس المجلس بعنوان التقييس المحاسبي المهام الآتية:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريسها.
- العمل على تحقيق كل الدراسات والتحاليل المتعلقة بتطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية.
- اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات.
- دراسة مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة.
- متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق.
- متابعة تطوير المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على المستوى الدولي.
- تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.

3. يمارس المجلس بعنوان تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية المهام التالية:

- المساهمة في ترقية المهن المحاسبية.
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين مستوى المهنيين.
- متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة بالتكوين في مجال المحاسبة على المستوى الدولي.
- متابعة وضمان تحيين العناية المهنية.
- إجراء دراسات في المحاسبة الميادين المرتبطة بها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ونشر نتائجها.
- مساعدة هيئات التكوين في المحاسبة.
- تنظيم أو المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة.
- القيام بالأبحاث المناسبة التي تسمح بإعداد الأدوات الجديدة التي يستعملها المهنيين المحاسبين.

يمكن للمجلس إنشاء فرق عمل متخصصة مكلفة بتحضير مشاريع الآراء والتوصيات في إطار مهامه في مجال التقييس المحاسبي، كما يزود المجلس للقيام بمهامه بكل المعلومات الضرورية التي لها علاقة بممارسة مهنة المحاسب وكذا التقارير والمعطيات المرسلة إليه من الهيئات العمومية وكل كيان آخر.

يعتبر المجلس الوطني للمحاسبة السلطة الموكل لها قانونا باستقبال طلبات الاعتماد لممارسة المهن المحاسبية ومنح الاعتمادات في الجزائر، إضافة العمل على ضمان الرقابة والجودة والتحيين المستمر لضمان التماشي مع المعايير المحاسبية الدولية، ومن أجل ضمان تنفيذ هذه المهام يجب أن يكون القائمين عليه على اطلاع ودراية تامة بواقع مهنة المحاسبة في الجزائر وكل خبايا القطاع، لذا فقد تمَّ إنشاء ثلاث تنظيمات مهنية خاصة بالمهن المحاسبية الثلاثة السابقة الذكر، وتمَّ تشكيل مجلس لكل تنظيم مهني، ويضم المجلس الوطني للمحاسبة أعضاء من كل تنظيم، وسيتم التطرق إليهم بالتفصيل في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: التنظيمات المهنية

تمَّ إنشاء ثلاث تنظيمات مهينة تتولى مهام والتنظيم ومتابعة السير الحسن للمهن المحاسبية الثلاثة كما جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد[1]:

ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون، كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها.
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين من تاريخ إيداعها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 6-7.

- إعداد مدونة لأخلاقيات المهن.

- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

تساهم المجالس المذكورة أعلاه، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن، كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

وفيما يلي تشكيلة كل مجلس ومهامه[1]:

1- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين

يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين والمعتمدين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، ويعيَّن ثلاث أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، والأعضاء التسعة هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنها على التوالي، رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستَّة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حال تساوي عدد الأصوات يعتبر المترشح الأقدم في المهنة فائزاً، وينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب أن يقدِّم ترشحه عند نهاية عهدته الثانية إلاَّ بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات.

يكلف هذا المجلس على وجه الخصوص بما يلي:

- إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

- ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.

- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7 للسنة الثامنة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 صفر 1432 هـ الموافق لـ 02 فيفري 2011، ص 8- 17.

– الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

– تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

– تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى المنظمات الدولية المماثلة.

– إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل هذا المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين والمعتمدين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويعيَّن ثلاث أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، والأعضاء التسعة هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنها على التوالي، رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستَّة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حال تساوي عدد الأصوات يعتبر المترشح الأقدم في المهنة فائزاً، وينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب أن يقدِّم ترشحه عند نهاية عهدته الثانية إلاَّ بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات.

يكلف هذا المجلس على وجه الخصوص بما يلي:

– إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

– إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

– تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

– ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

– الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

– تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

– تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى المنظمات الدولية المماثلة.

– إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

3- المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل هذا المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين والمعتمدين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويعيَّن ثلاث أعضاء منهم في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، ويتم انتخاب أعضاء المجلس عن طريق الاقتراع السري، والأعضاء التسعة هم الذين تحصلوا على أكبر عدد من الأصوات المعلن عنها على التوالي، رئيسا وأميناً عاماً وأميناً للخزينة، ويوزع الأعضاء الستَّة الباقون حسب العد التنازلي للأصوات المتحصل عليها، وفي حال تساوي عدد الأصوات يعتبر المترشح الأقدم في المهنة فائزاً، وينتخب أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وتنتهي عهدتهم يوم انتخاب المجلس الجديد، ولا يمكن لمنتخب أن يقدِّم ترشحه عند نهاية عهدته الثانية إلاَّ بعد انقضاء مدة ثلاث سنوات.

يكلف هذا المجلس على وجه الخصوص بما يلي:

– إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

– إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.

– تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.

– ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة.

– تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.

– الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

– تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا الغير.

– تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى المنظمات الدولية المماثلة.

– إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

تمثل المجالس الثلاثة السالفة الذكر أعضاء التنظيمات التي تسهر على تنظيم المهن وحسن سيرها ممارستها، والدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم، إضافة إلى سعيها لضمان احترام قواعد المهن وأعرافها نظرا للأهمية الكبيرة لمهنة الخبير المحاسب، ومهنة المحاسب المعتمد، ومهنة محافظ الحسابات.

المطلب الثالث: المهن المحاسبية في القانون الجزائري

تختلف مهام وصلاحيات المهنيين المحاسبين حسبما جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي نصَّ على أنه[1]:

يمكن لأي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون، ويجب عليهم الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة، وأن يؤدوا اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، و يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصحف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية، وتحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم، ولممارسة إحدى هذه المهن يجب أن تتوفر الشروط الآتية:

- أن يكون جزائري الجنسية.

- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للخبرة لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.
- بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 4-6.

– أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

– أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 من هذا القانون.

تمنح الشهادات والإجازات الخاصة بهذه المهن من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

لا يمكن لأي خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص، ويسمح لهم بممارسة نشاطهم في كامل الإقليم الوطني.

يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع، ويجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم، ويمكن للوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

1- مهنة الخبير المحاسب:

حسب المواد 18، 19، 20، 21 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإنه[1]:

يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات، ويؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

ويقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، ويعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر في 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 6-7.

إن مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة، ويتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

2- مهنة محافظ الحسابات:

حسب المواد 23، 24، 25، 26، 27 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإنه [1]:

في مفهوم هذا القانون محافظ حسابات هو كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، ويضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية:

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبنية في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو السير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسيرين والجمعية العامة أو الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر بتاريخ 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 7.

عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار، ويترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

– تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء.

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

3- مهنة المحاسب المعتمد:

حسب المواد 41، 42، 43، 44، 45 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإنه [1]:

"يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته، وتعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون".

"يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية، ويمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية".

"يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية".

"تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها".

4- شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة:

حسب النصوص القانونية الواردة في المواد من 46 إلى 58 من القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد فإنه [2]:

"يمكن للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية".

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر بتاريخ 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 8-9.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر بتاريخ 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 9-10.

وتؤهل هذه الشركات لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، وتدعى هذه الشركات أو التجمعات "شركات الخبرة المحاسبية".

وتؤهل هذه الشركات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي رأس المال، وتدعى هذه الشركات أو التجمعات "شركات محافظة المحاسبات".

وتؤهل الشركات لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، وتدعى الشركات أو التجمعات "شركات محاسبة".

ويشترط في الثلث الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

وللحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية:

– أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد.

– أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط.

– أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف.

– أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة.

– أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية، غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبون المعتمدون شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونين والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في

تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائريي الجنسية ولا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة لهذه الشركات والتجمعات إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول، ولا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في أكثر من شركة أو تجمع.

يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.

لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار هذه الشركات والتجمعات أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول، وينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة، ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

حسب القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، فإن هؤلاء المهنيين يتحملون بعض المسؤوليات المرتبطة بمهنتهم أهمها [1]:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

- يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر بتاريخ 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010، ص 10.

– يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

– لا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

– يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

– يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

* الإنذار.

* التوبيخ.

* التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة أشهر.

* الشطب من الجدول.

ويقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها، وتحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

رغم التنظيم الجيد الذي تعرفه مهنة المحاسبة في الجزائر منذ صدور القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431هـ الموافق لـ 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والمرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 22 صفر 1432 هـ الموافق لـ 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، إلاَّ أن واقع البيئة المحاسبية الجزائرية يعيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية للمحاسبة IAS/IFRS، ولا سشجع على الاعتماد على القيمة العادلة مع رغم أن النظام المحاسبي أتاح الاعتماد عليها في إعادة التقييم والإفصاح عن التثبيتات كما سنرى في المبحث الموالي.

المبحث الثالث: لمحة عامة عن النظام المحاسبي المالي الجزائري.

اعتمدت الجزائر منذ الاستقلال على المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG إلى غاية 1976 أين تم الانتقال في سياق التخطيط الاقتصادي المركزي إلى المخطط المحاسبي الوطني PCN ليستجيب لمتطلبات تلك الفترة أين كانت الجزائر تتبنى النهج الاشتراكي، ولكن بعد انتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق وبغية الانفتاح الاقتصادي وتشجيع الاستثمار الأجنبي كان لا بد من التماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي IAS/IFRS وتمَّ ذلك بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010.

المطلب الأول: التعريف بالنظام المحاسبي المالي الجزائري.

تعتبر المحاسبة عنصر أساسي في أي كيان أو نظام وهي عبارة عن مجموعة من الطرق المتبعة لحفظ ومعالجة المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة لتلبية احتياجات مستخدمي هذه المعلومات، فهي تمكِّننا من حفظ المعلومات في إطار متماسك، لتكون بمثابة دليل في حالة النزاع، إضافة إلى التحكم في سير العمل، وتوفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرار[1].

أمَّا النظام المحاسبي المالي فهو الإطار القانوني الذي يحكم وينظم المحاسبة في الجزائر منذ سنة 2010، وقد حلَّ محل المخطط المحاسبي الوطني PCN، وهذا حتى تتماشى الممارسات المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية، وقد ألزمت السلطات الجزائرية الكيانات باعتماده ابتداءً من 01-01-2009 ثم تأجل ذلك إلى 01-01-2010.

وجاء في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي الحجة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي أن المحاسبة المالية "نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"، وتطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، حيث تُلزم بمسك محاسبة مالية الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات، الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو

[1] Souhila Kheira BOUKESSASSA, **La mise en place d'un système de comptabilité analytique dans une entreprise algérienne « Cas de l'algérienne des fonderies d'Oran-ALFON- »**, Mémoire de magister, UNIVERSITE D'ORAN, ALGERIE, 2009/2010, P36.

المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي، كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة [1].

ويتضمن النظام المحاسبي المالي إطار تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، ولاسيما محاسبة التعهد، استمرارية الاستغلال، قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية، قابلية المقارنة، التكلفة التاريخية، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، كما يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، ويبيّن هذا الإطار التصوري مجال التطبيق، المبادئ والاتفاقيات المحاسبية، الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء [2].

جاء في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي أنه يجب على الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق هذا القانون أن تُعِدَّ الكشوف المالية سنويا على الأقل وتتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج، ويحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم، ويجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وافية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه ، وتضبط هذه الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان، وتُعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية[3].

ولتعميم تطبيق النظام المحاسبي المالي بشكل ملائم تمَّ إصدار تعليمة وزارية تبين الطريقة الواجب إتباعها للتطبيق الأول لهذا النظام، تهدف هذه التعليمة إلى تزويد الكيانات ومستخدمي البيانات المالية بالتوجيهات التي تمكنهم من تجاوز الصعوبات التي تواجههم وضمان الانتقال إلى النظام الجديد مع احترام القواعد والمبادئ ، لأن هذا الانتقال يعتبر تغيير جذري وكامل للإطار الذي لا يقتصر على ممارسة بسيطة للتسوية المحاسبية ولكن التزام بالوفاء بالمتطلبات الهامة الجديدة من حيث التقييم

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، 25 نوفمبر 2007، ص 3.

[2] نفس المرجع، ص 4.

[3] نفس المرجع، ص 5.

والعرض والمحاسبة، ويتضمن هذا النهج المقترح تنظيم الكيان للانتقال إلى النظام الجديد، تطوير الحسابات المحاسبية الخاصة بكل كيان، الانتقال إلى الحسابات الجديدة، إعادة معالجة البيانات، وإعداد البيانات المالية الضرورية لهذا الانتقال[1].

❖ **الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي:**

منذ سنة 2007 صدرت مجموعة من التشريعات في شكل أوامر أو قوانين أو مراسيم تنفيذية جعلت اعتماد النظام المحاسبي المالي إجباريا على المؤسسات الناشطة في الجزائر، وحددت إطاره التصوري ومجال وحدود تطبيقه، والسياسات المحاسبية وقواعد التقييم وكل ما يتعلق بتطبيقه، وجاءت وهي مرتبة وفق تسلسلها الزمني كما يلي:

1- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، حيث هدف إلى تحديد النظام المحاسبي المالي وشروطه وكيفيات تطبيق، كما حدد موعد انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي مبدئيا في 01-01-2009 م[2].

2- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، يهدف هذا المرسوم إلى تحديد كيفيات تطبيق المواد 5 و7 و8 و9 و22 و25 و30 و36 و40 من القانون رقم – القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي[3].

3- الأمر رقم 02-08 المؤرخ في 21 رجب 1429 هـ الموافق لـ 24 جويلية 2008 م، والذي يتضمن قانون المالية التكميلي والذي عدلت المادة 62 منه تاريخ انطلاق تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلى 01-01-2010 م[4].

---

[1] Lakhdar KHELLAF, **LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS-IFRS) ET LEUR APPLICATION EN ALGERIE « CAS DU SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF) »**, THESE DU DOCTORAT, UNIVERSITE EL HADJ LAKHDAR –BATNA, ALGERIE, 2013/2014, P 206.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة الخامسة والأربعون، الأحد 24 رجب 1429 هـ الموافق لـ 27 جويلية 2008، ص 3.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة الخامسة والأربعون، الأربعاء 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008، ص 11

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، السنة السادسة والأربعون، الأربعاء 12 ربيع الثاني 1430 الموافق لـ 8 أفريل 2009 م، ص 19.

4- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ويهدف هذا القرار إلى تحديد كيفيات تطبيق أحكام المواد 4 و16 و18 و25 و26 و30 و31 و33 و34 و36 و37 و38 و41 و42 و43 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 هـ الموافق لـ 26 ماي 2008، الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي[1].

5- القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، الذي يحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة[2].

6- المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1430 هـ الموافق لـ 09 أفريل 2009 م، يحدد كيفيات وشروط مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي[3].

7- التعليمة رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والتي تتضمن تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة، حيث تهدف إلى تحديد شروط وإجراءات الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، وتوجه المؤسسات إلى طريقة التحول وترشيد السبل الكفيلة بنجاح العملية[4].

❖ مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري:

إنَّ مسك المحاسبة يخضع لبعض الالتزامات التي تتطلب بدورها الاستجابة لبعض الخصائص النوعية للمعلومة المالية عند إعداد الكشوف المالية مع احترام المبادئ المحاسبية والتي نستعرض بعضها فيما يلي[5]:

1- مبدأ الأهمية النسبية: بمقتضى هذا المبدأ يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها اتجاه الكيان، كما يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 3.

[2] نفس المرجع، ص 91.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، السنة السادسة والأربعون، الأربعاء 12 ربيع الثاني 1430 الموافق لـ 8 أفريل 2009 م، ص 4.

[4] بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص 105.

[5] عيسى سماعين، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشلف، الجزائر، جوان 2019، ص 93-94.

2- مبدأ استقلالية الدورات: بحيث يجب أن تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة الأخرى، ومن أجل تحديدها يجب أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

3- مبدأ الحيطة والحذر: يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة والحذر الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع قصد تفادي خطر التحول لشكوك موجودة في المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه.

4- مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية: حسب هذا المبدأ يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة دون إجراء أي تغييرات بينهما.

5- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني: يجب أن تقيد العمليات في المحاسبة ويُفصح عنها طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني.

6- مبدأ الوحدة النقدية: لا تدرج في الحسابات إلاَّ المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً، حيث يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية.

بدا تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري منذ سنة 2010 وفق الإطار القانوني المحدد في الجريدة الرسمية، وهو يقوم على مجموعة من المبادئ والقواعد المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي IAS/IFRS، وقامت الجزائر بتبنيه لتحقيق مجموعة من الأهداف وكانت له العديد من الآثار على البيئة المحاسبية الجزائرية، وسنتطرق إلى ذلك في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: أهداف النظام المحاسبي المالي وأثره على البيئة المحاسبية الجزائرية

جاء النظام المحاسبي المالي لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها التماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي خاصة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي وعرض القوائم المالية التي يجب أن تكون موحدة بلغة محاسبية وقابلة للفهم لدى الممارسين في مختلف دول العالم.

الفرع الأول: أهداف النظام المحاسبي المالي الجزائري

جاء النظام المحاسبي المالي لتحقيق الأهداف التالية[1]:

[1] أحمد طرطار وعبد العالي منصر، مرجع سبق ذكره، ص118-119.

– ترقية النظام المحاسبي المالي ليتوافق والأنظمة المحاسبية الدولية مما يساعد المؤسسة على تقييم الوضعية المالية الخاصة بها بكل شفافية وإمكانية مقارنة نفسها مع الكيانات الأجنبية لأن القوائم المالية المفصح عنها متماثلة.

– تعظيم الاستفادة من مزايا النظام المحاسبي المالي خصوصا في مجال تسيير المعاملات المالية والمحاسبية والمعالجات المختلفة.

– جذب المستثمرين الأجانب من خلال تجنيبهم مشاكل اختلاف الطرق المحاسبية.

– الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق النظام المحاسبي الموحد.

– تسهيل اندماج الجزائر في الاقتصاد العالمي من خلال تعزيز مكانتها وثقتها لدى المنظمات المالية والتجارية الدولية.

– تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في الإفصاح عن المعلومات مما يؤدي إلى ترسيخ أسس حوكمة الشركات.

– المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال معرفة أحسن الآليات الاقتصادية والمحاسبية التي تشترط نوعية وكفاءة التسيير.

– المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال معلومات تتسم بالموضوعة والمصداقية.

ولقد كان الهدف الأساسي من اعتماد النظام المحاسبي المالي تجاوز نقائص المخطط المحاسبي الوطني وتحقيق التوافق مع الأنظمة المحاسبي الدولية، وقد كان لتطبيقه العديد من الإيجابيات نذكر منها[1]:

– يسهل النظام المحاسبي المالي مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من الشفافية حول وضعية المؤسسات مما يساهم في اتخاذ قرارات صحيحة.

– سمح النظام المحاسبي المالي بالانتقال من محاسبة الذمم إلى المحاسبة المالية بتغليبه للحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني عند تسجيل المعاملات التي تقوم بها.

[1] مراد آيت محمد، مرجع سبق ذكره، ص 259–260.

– سمح النظام المحاسبي المالي بإجراء أفضل المقارنات في الزمن لنفس المؤسسة، وفي نفس الوقت بين المؤسسات المحلية والأجنبية، وبسهولة وفهم المعلومات المالية من المحليين والأجانب.

– تستفيد الشركات متعددة الجنسيات التي تنشط في دول متعددة من تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة الدولية.

– يحسن نوعية علاقة المؤسسة مع الأطراف المتعاملة معها وعلى رأسها المستثمرين.

– يشجع النظام المحاسبي المالي التعاون بين مهنيي المحاسبة الجزائريين والدوليين لاسيما الأوروبيين، كما سمح لمهنة المحاسبة في الجزائر بالتكيف مع البيئة الاقتصادية العالمية.

– يساعد على تحسين التنظيم الداخلي للمؤسسات وجودة اتصالاتها مع الأطراف المعنيين بالعولمة المالية.

ويتميز نظام المحاسبة المالية بمجموعة من المزايا أهمها أنَّه يتماشى مع المعايير المحاسبية الحالية المطبقة في جميع أنحاء العالم، إضافة إلى تحديد إطار عمل مفاهيمي ومجال التطبيق وعرض البيانات المالية ومبادئ المحاسبة، وكذا تسمية الحسابات ومبادئ عملها، مع التنظيم المحاسبي[1].

الفرع الثاني: أثر النظام المحاسبي المالي على البيئة المحاسبية الجزائرية

كان لتطبيق النظام المحاسبي المالي بعض الآثار على البيئة المحاسبية الجزائرية نوجزها فيما يلي:

1- الأثر على النشاط المحاسبي: على عكس المخطط المحاسبي الوطني PCN المبني على القيود القانونية والجبائية فإنَّ النظام المحاسبي المالي SCF يتقيد بالتسجيل وفق الميزات والحقائق الاقتصادية للمعاملات والأحداث استجابة لمتطلبات المستثمرين الذي يتطلعون لمعلومات تمتاز بالشفافية والمصداقية التي تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة، كما يسمح بجعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية، إضافة إلى تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام لمحاسبي المالي للبلد الذي تعمل به الشركات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للشركة الأم[2].

[1] ZAAFRANE MANSOURIA & LALMI FATIMA, **La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et de la norme d'audit NAA –Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie**–, Revue Des Etude Economiques Approfondies, N°07, Université de Mostaganem, Algérie, 2018, P 4.

[2] بلال شيخي وسامية فقير ومنصور الرجى، **تقييم مدى استيعاب سوق الأوراق المالية الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF**، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد 1، المجلد 4، جامعة بومرداس، الجزائر، ديسمبر 2016، ص 34-35.

2- الأثر على المؤسسات الاقتصادية: سمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بالتماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يجعلها تقدم معلومات محاسبية تتسم بالجودة اللازمة لتلبية حاجة أصحاب المصلحة وكافة مستخدمي التقارير المالية.

3- الأثر على اتخاذ القرار الاستثماري: يسهل النظام المحاسبي المالي SCF مراقبة الحسابات التي تعتمد في إطاره على مفاهيم وقواعد محددة بدقة ووضوح، ويزيد من شفافية المعلومات التي تهم المستثمرين، مما يوفر للمؤسسات مصادر تمويل أخرى خاصة بالنسبة للمؤسسات التي لها استراتيجيات للاستثمار في الخارج بتقديمها المعلومة المطلوبة والمساندة لأصحاب الأموال الراغبين في الاستثمار، فتوفير المعلومة المحاسبية والمالية الموثوقة يشجع على الاستثمار المحلي والأجنبي كما أنه يعطي أولوية للمستثمرين وذلك من خلال تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة، وتوضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم وإعداد القوائم المالية مما يقلص حالات التلاعبات وخطر عدم التأكد[1].

جاء النظام المحاسبي المالي لتجاوز النقائص التي كانت في المخطط المحاسبي الوطني في كافة المجالات، ونظرا لأهمية قواعد الإدراج في الحسابات وأثرها على دقة القوائم المالية فقد جاء هذا النظام بقواعد إدراج في الحسابات متوافقة مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، وسنقوم بعرضها حسب ما جاء في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: القواعد العامة للتقييم المحاسبي في النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر التكلفة التاريخية مدخل القياس الواسع الاستخدام في البيئة المحاسبية الجزائرية وقد جعلها النظام المحاسبي المالي أساس الإدراج والتقييد في الحسابات حيث جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أن طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات ترتكز على اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى القيمة الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) وهو ما يتفق مع مفهوم القيمة السوقية، قيمة الإنجاز، القيمة المحيَّنة (أو قيمة المنفعة)[2].

فالقيمة الحقيقية تعرف على أنها المبلغ الذي يتم على أساسه مبادلة الاستثمار أو الوفاء بالتزامات بين طرفين لهما المعلومات والرضا التام في ظروف المنافسة التامة، وهذا ما يتوافق إلى حد بعيد مع

[1] نفس المرجع، ص 35.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 6.

مفهوم القيمة العادلة، وقيمة الإنجاز هي القيمة التي يمكن الحصول عليها من بيع استثمار معين في حالة بيعه في ظروف عادية، أمَّا القيمة المحيَّنة فهي القيمة النفعية أو القيمة الحالية وتعبِّر عن استحداث (تحيين) مجموع التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة في إطار النشاط العادي للمؤسسة[1].

تتكون التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المسجلة في أصول الميزانية عند إدراجها في الحسابات بعد خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتنزيلات وغير ذلك من العناصر المماثلة حسب الآتي[2]:

- تكلفة الشراء بالنسبة للأصول المكتسبة بمقابل.
- قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمات عينية.
- القيمة الحقيقية عند تاريخ الدخول بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.
- القيمة الحقيقية للأصول المستلمة بالنسبة للأصول الغير مماثلة المستلمة عن طريق المبادلة.
- القيمة الحسابية للأصول المقدمة بالنسبة للأصول المماثلة المستلمة عن طريق المبادلة.
- تكلفة الإنتاج بالنسبة للأصول التي ينتجها الكيان بنفسه.

ويتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج كما يلي:

1- تكلفة الشراء: وهي تشمل:

- سعر الشراء المتفق عليه في تاريخ إجراء العملية بعد طرح التخفيضات والتنزيلات التجارية.
- الحقوق الجمركية والرسوم الجبائية الأخرى الغير قابلة للاسترجاع من طرف الكيان لدى الإدارة الجبائية.
- المصاريف الممنوحة مباشرة للحصول على الأصل ووضعه في حالة الاستخدام وتتشكل من مصاريف التسليم والشحن والتفريغ الأصلية، ومصاريف التركيب والأتعاب المهنية مثل المهندسين والمصاريف الأخرى المقدمة بشكل مباشر.

وتستثنى من تكلفة الشراء المصاريف الإدارية العامة والمصاريف الملتزم بها طوال الفترة الممتدة بين نهاية تركيبه واستخدامه بقدرته العادية.

2- تكلفة الإنتاج: تشمل تكلفة إنتاج سلعة أو خدمة مايلي:

---

[1] عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري "دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة"**، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الجزائر، 2014، ص 190.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 7.

- تكلفة شراء المواد المستهلكة والخدمات المستعملة لإنتاج هذا المنتج.
- الأعباء المباشرة وغير المباشرة التي يتم ربطها منطقيا بالسلعة أو الخدمة المنتجة.

وتستبعد من تكلفة الإنتاج الأعباء المرتبطة بالاستعمال غير الأمثل للقدرات الإنتاجية عند تحديد تكلفة إنتاج أصل معين.

ومن بين أهم أهداف النظام المحاسبي المالي الوصول إلى مخرجات تسمح بإجراء أفضل المقارنات بين المؤسسات الناشطة في الجزائر، ويتحقق ذلك من خلال إتّباع نفس السياسات المحاسبية، ونفس قواعد الإدراج في الحسابات، لذ فقد جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري بمدونة حسابات تضم 7 أصناف كما هي موضحة في (الملحق رقم 2) يتم الاعتماد على الأصناف من 1 إلى 5 في إعداد الميزانية والصنفين 6 و 7 في إعداد جدول حسابات النتائج، كما أنه ونظرا لأهمية قواعد التقييم والإدراج في الحسابات وأثرها على دقة القوائم المالية فقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى طرق التقييم المتاحة والمسموح بها كما رأينا في هذا المبحث، وباعتبار أن التثبيتات من أكبر عناصر الميزانية من حيث القيمة يرى الباحث أنَّ لعملية تقييمها أثر كبير على قيمة المؤسسة وعلى جودة قوائمها المالية، لذا سنتناول في المبحث الموالي قواعد ومداخل تقييم التثبيتات بأنواعها الثلاثة (مادية، معنوية، مالية) المسموح بها في النظام لمحاسبي المالي.

المبحث الرابع: التقييم والإفصاح عن التثبيتات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر التثبيتات من أهم أصول المؤسسة وأكثرها تأثيرا على قيمتها، لذا فإن لعملية تقييمها عند الإدراج في الحسابات وكذا عملية إعادة تقييمها من أجل الإفصاح عنها في ميزانية المؤسسة أهمية كبيرة، فيجب اختيار مداخل التقييم التي توصل إلى أفضل النتائج في ظل الظروف السائدة في البيئة المحاسبية، وبعدما تم التطرق في الفصل السابق إلى مداخل تقييم التثبيتات والإفصاح عنها وفق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (IAS/IFRS) وتوجه هذه المعايير نحو القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات سيتم في هذا المبحث التطرق إلى قواعد التقييم وإعادة تقييم التثبيتات بأنواعها الثلاثة والإفصاح عنها في القوائم المالية وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري.

المطلب الأول: تقييم التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعتبر التثبيتات المادية من العناصر الأساسية لتأسيس أي شركة ويتم الحصول عليها عند بداية النشاط من خلال عملية الشراء، ولكن بعد الانطلاق في النشاط يمكن أن تتم حيازتها بطرق أخرى مثل عملية المبادلة، أو إنتاج المؤسسة تثبيتات مادية لحاجتها الخاصة وغيرها، وفي كل حالة من الحالات السالفة الذكر تتحمل المؤسسة مجموعة من التكاليف والمصاريف، ويتم إدراج التثبيتات المادية والمعنوية

في الحسابات بتكاليفها وحساب اهتلاكاتها وكذا التنازل عنها وفق النظام المحاسبي المالي باتباع ما جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها والذي ينص على ما يلي[1]:

1- الإدراج الأولي في الحسابات للتثبيتات المادية والمعنوية:

- تدرج التثبيتات المادية في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة، وتندرج فيها مجموع تكاليف اقتنائها، ووضعها في أماكنها، والرسوم المدفوعة، والأعباء المباشرة الأخرى، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية، ومصاريف الانطلاق في النشاط ، وتطبق المبادئ الآتية لتجميع الأصول العينية أو الفصل فيما بينهما:

* يمكن أن تعتبر العناصر ذات القيمة الضعيفة كما لو كانت مهتلكة تماما في السنة المالية التي تم استخدامها فيها، وعليه فإنها لا تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات.

* تدرج قطع الغيار ومعدات الصيانة ذات الخصوصيات في الحسابات على شكل تثبيتات إذا كان استعمالها مرتبط بتثبيتات عينية أخرى، وكان الكيان يعزم استخدامها لأكثر من سنة مالية واحدة.

* تعالج مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة إذا كانت مدد الانتفاع بها مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية حسب وتيرة مختلفة.

- إن تكلفة أي تثبيت أنتجه الكيان لنفسه تتضمن تكلفة العتاد، واليد العاملة، وأعباء الإنتاج الأخرى، وتضاف تكلفة تفكيك أي منشأة عند انقضاء مدة الانتفاع بها أو كلفة تجديد موقع إلى كلفة إنتاج التثبيت المعني أو اقتنائه إذا كان هذا التفكيك أو التجديد يشكل إلزاما للكيان.

- تعتبر الأصول المرتبطة بالبيئة وبالأمن كما لو كانت تثبيتات عينية إذا كانت تسمح للكيان برفع المنافع الاقتصادية المستقبلية لأصول أخرى قياسا إلى ما كان يمكن الحصول عليه في حالة عدم اكتسابها.

- تدرج في الحسابات النفقات اللاحقة المتعلقة بالتثبيتات العينية والمعنوية المدرجة في الحسابات في شكل تثبيت كعبء من أعباء السنة المالية المستحقة خلالها إذا كانت تمكن من استرجاع مستوى نجاعة الأصل، وإذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية لتلك الأصول، أي إذا كان من المحتمل أن تؤول منافع

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 8-10.

اقتصادية مستقبلية تفوق المستوى الأصلي للنجاعة إلى الكيان فإنها تدرج في الحسابات في شكل تثبيتات وتضاف إلى قيمة الأصل، والتحسينات التي تقضي إلى تحقيق زيادة المنافع المستقبلية هي على سبيل المثال:

* تعديل وحدة الإنتاج الذي يسمح بإطالة مدة نفعها أو زيادة قدرتها الإنتاجية.

* تحسين قطع الماكينات الذي يسمح بالحصول على تحسين جوهري لنوعية الإنتاج أو إنتاجية الكيان.

* تبني أساليب إنتاج جديدة تسمح بخفض التكاليف العملياتية المعاينة سابقا تخفيضا جوهريا.

– تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي تثبيتا معنويا في الحالات الآتية فقط:

* إذا كانت تلك النفقات ذات صلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة.

* إذا كان الكيان ينوي ويمتلك القدرة التقنية والمالية وغيرها لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها،

* إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

– تشكل نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث عن مشروع داخلي أعباء تدرج في الحسابات عندما تكون مستحقة ولا يمكن تثبيتها.

– أمَّا فيما يتعلق بعقارات التوظيف فقد جاء في هذا القرار أنه يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أرض، بناية أو أي جزء من بناية) مملوكا لتقاضي إيجار و/أو تثمين رأس المال، فهو غير موجه إلى الاستغلال في إنتاج أو تقديم سلع أو خدمات أو أغراض إدارية، أو البيع في إطار النشاط العادي، وبعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بإعادة تقييمها.

– يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية.

ومن أجل التنظيم والتسجيل الموحد للعمليات المتعلقة بالتثبيتات المادية والمعنوية سواءً تعلق الأمر بالاقتناء أو أقساط الاهتلاك أو التنازل أو إعادة التقييم، جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري بمدونة حسابات لإدراج التثبيتات المادية والمعنوية في حسابات الميزانية وفق أرقام الحسابات التالية[1]:

- **التثبيتات المعنوية (.20)**

203- مصاريف التنمية القابلة للتثبيت.

204- برمجيات المعلوماتية وما شابهها.

205- الامتيازات والحقوق المماثلة والبراءات والرخص والعلامات.

207- فارق الاقتناء.

208- التثبيتات المعنوية الأخرى.

- **التثبيتات العينية (.21)**

211- الأراضي.

212- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي.

213- البناءات.

215- المنشآت التقنية. المعدات والأدوات الصناعية.

218- التثبيتات العينية الأخرى.

- **التثبيتات في شكل امتيازات (.22)**

221- الأراضي الممنوح امتيازها.

222- عمليات ترتيب وتهيئة الأراضي الممنوح امتيازها.

223- البناءات الممنوح امتيازها.

225- المنشآت (التركيبات) التقنية الممنوح امتيازها.

[1] نفس المرجع، ص 47.

228- التثبيتات العينية الأخرى الممنوح امتيازها.

229- حقوق مانح الامتياز.

❖ **التثبيتات الجاري إنجازها(.23)**

232- التثبيتات العينية الجاري إنجازها.

237- التثبيتات المعنوية الجاري إنجازها.

238- التسبيقات والحسابات المدفوعة عن طلبات بالتثبيتات.

2- اهتلاك التثبيتات المادية والمعنوية:

يؤدي استعمال أي تثبيت لمدة زمنية معينة إلى تقادمه ونقص منافعه، وعليه فإن قيمته الصافية تتناقص مع مرور الزمن إذا افترضنا ثبات قيمته السوقية، لذا فإن النظام المحاسبي المالي يتيح حساب أقساط الاهتلاك عند نهاية كل دورة لتحديد القيم الصافية للتثبيتات، حيث جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها ما يلي[1]:

- الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه، ويوزع المبلغ القابل للاهتلاك بصورة مطردة على مدة الدوام النفعية للأصل مع مراعاة القيمة المتبقية المحتملة لهذا الأصل في أعقاب الفترة النفعية من أجل الكيان، وفي حالة ما إذا هذه القيمة المتبقية بالإمكان تحديدها بصورة صادقة، والقيمة المتبقية هي المبلغ الصافي الذي يرتقب الكيان الحصول عليه لأصل عند انقضاء مدة نفعيته بعد طرح تكاليف الخروج المنتظرة، وغالبا ما تكون هذه القيمة غير معبرة إلا في إطار بعض عمليات خاصة مثل الامتيازات أو المشاريع ذات الأجل المحدد.

- إن طريقة اهتلاك أي أصل هي انعكاس تطور استهلاك الكيان للمنافع الاقتصادية التي يدرها ذلك الأصل: الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد هذا التطور بصورة صادقة، وتتمثل طرق الإهتلاك في:

* الاهتلاك الخطي يقود إلى عبء ثابت على المدة النفعية للأصل.

[1] نفس المرجع، ص 9.

* الطريقة التناقصية تؤدي إلى عبء متناقص على مدة الأصل النفعية.

* طريقة وحدات الإنتاج يترتب عليها عبء يقوم على الاستعمال أو الإنتاج المنتظر من الأصل.

* الطريقة التزايدية تؤدي إلى عبء يتنامى على المدة النفعية للأصل.

– يجب أن تدرس دوريا، طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيتات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية الناتجة عن تلك الأصول، تعدل التوقعات والتقديرات لكي تعكس هذا التغير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري، فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي، ويضبط المبلغ المخصص للاهتلاك للسنة المالية المعنية والسنوات المستقبلية.

– تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدة في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالمباني هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك.

– إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات، فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

– يفترض ألا تتجاوز المدة النفعية لأي تثبيت معنوي 20 عاما، وفي حالة حصول الاهتلاك في مدة أطول أو عدم حصوله بتاتا، فإن المعلومات الخاصة بذلك تقدم في ملحق الكشوف المالية.

3– التنازل عن التثبيتات العينية والمعنوية: جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه في حالة خروج أحد التثبيتات المادية أو المعنوية فإنَّه يحذف من الميزانية عند خروجه من المؤسسة أو عندما يكون خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم تعد المؤسسة تنتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا، حيث نميز بين حالتين لخروج التثبيت المعنوي، الأولى أن تكون القيمة المحاسبية للتثبيت المتنازل عنه تساوي الصفر أي أنَّ التثبيت تمَّ اهتلاكه كليا، والثانية عندما تكون القيمة المحاسبية للتثبيت المعنوي المتنازل عنه تختلف عن الصفر، وفي هذه الحالة لا بد من تسجيل اهتلاك استثنائي للقيمة المحاسبية الصافية المتبقية لسنة التنازل كمرحلة أولى ثم نقوم بتسجيل قيد التنازل لترصيده مع الاهتلاك المتراكم وخسائر القيم، وتحدد الأرباح والخسائر الناتجة عن التنازل بالفرق بين سعر التنازل عن التثبيت والقيمة المحاسبية الصافية للتثبيت المتنازل عنه، ويدرج

الفائض في النواتج في الحساب "752 فوائض القيمة عن خروج الأصول المثبتة غير المالية"، ويدرج العجز أو الخسارة في الأعباء في الحساب "652 نواقص القيمة عن خروج الصول المثبتة غير المالية"[1].

وجاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه يجب أن يحذف أي تثبيت عيني أو معنوي من الميزانية عند خروجه من الكيان أو عندما يكون الأصل خارج الاستعمال بصورة دائمة، ولم يعد الكيان ينتظر منه أي منفعة اقتصادية مستقبلية لا من استعماله ولا من خروجه لاحقا، وتحدد الأرباح والخسائر المتأتية من وضع أي تثبيت عيني أو معنوي خارج الخدمة أو من خروجه عن طريق الفرق بين نواتج الخروج الصافية المقدرة والقيمة المحاسبية للأصل. وتدرج في الحسابات كنواتج أو كأعباء عملياتية في حساب النتائج، وتطبق القواعد نفسها في إطار تخلي الكيان عن أنشطته[2].

ينتج عن عملية التنازل عن التثبيتات المادية والمعنوية إماً فائض أو نقص في القيمة، وهذا راجع إلى الفرق بين قيمة التنازل والاهتلاكات المتراكمة، حيث أن في حالة ارتفاع القيم السوقية للتثبيتات مقارنة بسعر الشراء تتحقق هذه الفوائض، أما في حالة الاحتفاظ بالتثبيت المادي أو المعنوي وعدم التنازل عنه وارتفاع قيمته السوقية فيتيح النظام المحاسبي المالي القيام بإعادة تقييمه.

المطلب الثاني: إعادة التقييم والإفصاح عن التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعرف القيم السوقية للتثبيتات المادية تغيرات كثيرة وزيادات متواصلة نظرا لأوضاع الاقتصاد الجزائري، حيث نرى الارتفاع المستمر لأسعار العقارات في المدن الكبرى إضافة إلى ارتفاع أسعار العديد من معدات النقل ومعدات الإنتاج خاصة في ظل تخفيض قيمة فاتورة الاستيراد ومنع استيراد المعدات التي يمكن إنتاجها محليا، ومنع استيراد السيارات والاكتفاء بتلك التي يتم تركيبها محليا، ضف إلى ذلك معدلات التضخم المرتفعة، مما يؤثر عند إعداد القوائم المالية على القيم الحقيقية للتثبيتات المادية والمعنوية التي تم اقتناؤها سابق، لذا أتاح المشرع الجزائري وتماشيا مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي القيام بإعادة تقييم التثبيتات من أجل الإفصاح عنها بقيمها الحقيقية.

[1] عدنان مقدم، مرجع سبق ذكره، ص 41.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 9.

الفرع الأول: إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

أتاح النظام المحاسبي المالي الجزائري إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية حيث جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه يتم إدراج أي تثبيت عيني في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، غير أنه يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، كما يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال، حيث أنَّ القيمة الحقيقية للأراضي والمباني ومنشآت الإنتاج هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهتلاك، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها[1]، ويأخذ هذا التقدير بعين الاعتبار بالنسبة للأراضي والمباني العوامل المادية المحيطة بالعقار مثل الموقع وطريقة البناء، إمكانية الوصول إليه، المساحة، الخصائص، إمكانية البناء أو الجودة والصلاحية للزراعة بالنسبة للأراضي، البيئة المباشرة المحيطة بها، إضافة إلى العوامل الاقتصادية والتي تشمل العوامل المرتبطة بدرجات النمو أو التطور الاقتصادي لمكان وموقع العقار، وندرة الأراضي في سوق العقارات، والعوامل القانونية التي تتمثل في تحديد كل من المساحة المستغلة، مكان وحالة الأرض، وضعية السوق، وضرورة الحيازة على الوثائق القانونية كالعقد الموثق وشهادة البناء والدفتر العقاري[2].

وجاء في نفس القرار أنه إذا تمت إعادة تقييم تثبيت عيني عن طريق تطبيق مؤشر محدد بالنسبة إلى تكلفته التعويضية الصافية من الاهتلاك أو بالرجوع إلى القيمة في السوق، فإن مجموع الإهتلاكات في تاريخ إعادة التقييم يصحح بالتناسب مع القيمة الإجمالية المحاسبية للأصل، بحيث تكون القيمة المحاسبية لهذا الأصل عقب إعادة التقييم مساوية للمبلغ المعاد تقييمه، وإذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"، على أن إعادة التقييم الإيجابية تدرج في الحسابات كنواتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى سلبية لنفس

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 10-11.

[2] هدى حافي وعامر الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 365.

الأصل، سبق أن تم إدراجه كعبء في الحسابات، أمَّا إذا أبرزت عملية إعادة تقييم وجود خسارة في القيمة (إعادة تقييم سلبية) فإن هذه الخسارة في القيمة ينسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة تقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة في هذا الأصل نفسه، ويقيد الرصيد المحتمل (فوارق إعادة التقييم السلبية الصافية) كعبء من الأعباء، تعالج كل خسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه كإعادة تقييم سلبية، وتنتج إذن عن انخفاض لاحتياطي إعادة التقييم بما يناسب هذه الأخيرة، وكل استرجاع لخسارة في قيمة أصل أعيد تقييمه يسجل كما لو كان إعادة تقييم عندها يكون إثبات الخسارة في القيمة قد سبق تسجيله كإعادة تقييم سلبية، 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، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة[1].

– أماً فيما يتعلق بالعقارات الموظفة فقد جاء في هذا القرار أنه بعد أن يتم إدراجها في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، يمكن القيام بإعادة تقييمها إما بتكلفتها يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة التكلفة)، وإما على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة)، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمالها)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية بطريقة ذات مصداقية لأي عقار موظف يحوزه كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية، وتدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ الإقفال[2].

– يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية (القيمة العادلة) يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع

[1] نفس المرجع، ص 10.

[2] نفس المرجع، نفس الصفحة.

الاهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية لتلك السنة المالية[1].

وعليه نلاحظ حسب محتوى هذا القرار أن النظام المحاسبي المالي الجزائري قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات وفق بعض الشروط، ورغم أنه لم يذكر مصطلح القيمة العادلة إلاَّ أن طريقة إعادة التقييم التي ذكرت في هذا القرار والمتمثلة في القيمة الحقيقية في سوق نشطة تتوافق مع مدخل السوق لتحديد القيمة العادلة كما جاء في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13.

الفرع الثاني: الإفصاح عن التثبيتات المادية والمعنوية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

إن الهدف من عملية إعادة التقييم هو الإفصاح عن التثبيتات المادية والمعنوية بقيمها الحقيقية حتى تعبر القوائم المالية بصدق عن ممتلكات المؤسسة، وقد جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه يجب أن يتم الإفصاح في الميزانية الختامية في نهاية الدورة المبالغ الإجمالية والمبالغ الصافية للتثبيتات المعنوية والمادية بما في ذلك الاهتلاكات وخسائر القيم وفوائض ونواقص القيم الناتجة عن التنازل التي تظهر أيضا في جدول حسابات النتائج، كما تظهر في جدول تدفقات الخزينة المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مادية ومعنوية والتحصيلات عن التنازل عن تثبيتات معنوية ومادية إضافة إلى مبالغ اهتلاكات، أمَّا بالنسبة لجدول تغيرات الأموال الخاصة فيجب أن يتم الإفصاح فيه عن قيم وفوارق إعادة تقييم التثبيتات، وبالنسبة للملاحق فيمكن أن يفصح فيها عن المعلومات التالية فيما يتعلق بالتثبيتات المادية والمعنوية[2]:

– الأنماط المتبعة في حساب الاهتلاكات وخسائر القيمة وتقييم التثبيتات المادية والمعنوية الواردة في الميزانية.

– الإشارة إلى طرق التقييم أو الاختبارات المعتمدة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

– ذكر ما يتعلق بالالتزامات المتخذة في مجال القرض الإيجاري: طبيعة الممتلكات، المعالجة المحاسبية، الاستحقاق والمبالغ.

– في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها:

[1] نفس المرجع، ص 11.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 27–43.

* التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.

* الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب.

* ذكر المعلومات من حيث التكاليف التاريخية بالنسبة للتثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها.

* مبلغ الفوائد والمصاريف الملحقة المندرجة عند الاقتضاء في تكلفة إنتاج التثبيتات.

– تقديم توضيحات تخص طبيعة خسائر القيمة ومبلغها وتطوراتها أو الاهتلاكات والمعالجات المحاسبية بالأموال التجارية أو goodwill وفوارق التحويل إلى العملة الوطنية للعناصر الرقمية بالعملات الأجنبية.

– وصف النتائج والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح نجاعة الكيان بالنسبة إلى الفترة مثل تكلفة إعادة الهيكلة والتنازل عن التثبيتات.

– تطور التثبيتات المعنوية والمادية وفق الجدول الموالي:

الجدول رقم 09: نموذج الإفصاح عن تطور التثبيتات المعنوية والمادية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
تثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 41.

– اهتلاكات التثبيتات المعنوية والمادية وفق النموذج الموالي:

الجدول رقم 10: نموذج الإفصاح عن اهتلاكات التثبيتات المعنوية والمادية

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر خارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 42.

– خسائر القيمة في التثبيتات المعنوية والمادية وفق النموذج الموالي:

الجدول رقم 11: نموذج الإفصاح عن خسائر القيمة التثبيتات المعنوية والمادية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
Good will تثبيتات معنوية تثبيتات عينية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 42.

إن لعملية إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية التي أتاحها النظام المحاسبي المالي تماشيا مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي أثر كبير على الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية في ظل التغيرات التي تعرفها الأسعار في الاقتصاد الجزائري، حيث توضح بنود هذا النظام كافة القواعد المتعلقة بإعادة التقييم وإعادة معالجة الاهتلاكات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في هذه الحالة، كما أنه ونظرا للأهمية الكبير للتثبيتات المالية والتغيرات المتواصلة التي تعرفها قيمها السوقية في البورصة فقد أتاح النظام المحاسبي المالي القيام بإعادة تقييمها وفق مجموعة من القواعد سنتطرق إليها في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: التقييم والإفصاح عن التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

تعرف القيمة السوقية للتثبيتات المالية تغيرات متواصلة في الأسواق المالية لأنها تخضع لقانون العرض والطلب من جهة وعوامل أخرى كنتائج وأرباح المؤسسات من جهة أخرى، لذا فإنه من الواجب إدراجها في الحسابات بأسعارها السوقية الحقيقية وإعادة تقييمها دوريا من أجل الإفصاح عنها بقيمها السوقية الحقيقية عند إعداد القوائم المالية، لتؤدي هذه الأخيرة وظيفتها في تلبية حاجة المستخدمين بمعلومات دقيقة ذات جودة، وتساعدهم على اتخاذ قرارات رشيدة.

الفرع الأول: تقييم التثبيتات المالية عند الإدراج الأول في الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

حدد النظام المحاسبي المالي أنواع الأصول المالية التي تمثل تثبيتات مالية حيث جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أن التثبيتات المالية تتشكل من أربع فئات كما سبق وأن ذكرنا في الفصل الثاني وهي[1]:

– سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيداً لنشاط الكيان، خاصة وأنَّها تسمح لها بأن تمارس نفوذاً على الشركة التي تصدر السندات وأن تمارس رقابتها عليها.

– السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للكيان على المدى الطويل بقدر أو بآخر مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير الكيانات التي تحوز على سنداتها.

– السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو التوظيفات ذات الأمد الطويل التي يمكن للكيان الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها، أو ينوي الاحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك.

– القروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان ولا ينوي ولا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير كالحسابات الدائنة لدى الزبائن وغيرها من الحسابات الدائنة للاستغلال والقروض التي تتجاوز اثني عشرا شهرا والقروض التي يزيد أجل استحقاقها عن سنة.

تكون هذه الأربع أصناف من الأصول المالية محل إدراج في الحسابات تبعا لنفعيتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتنائها أو عند تغيير لوجهتها، ولكن في إطار إعداد الكشوف المالية المدمجة تكون سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة محل إعادة معالجة طبقا لقواعد الإدماج، ويمكن لبعض

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 11.

الكيانات مثل تلك التي تعمل في القطاع المالي أو في قطاع التأمينات أن تري تمييزات تختلف عن التمييزات المقترحة، مع ضرورة ذكر معلومات عن التمييزات التي تم القيام بها حينئذ في الملحق، وتدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين متضمنة مصاريف الوساطة والرسوم الغير مستردة ومصاريف البنك، ولكن لا تندرج ضمنها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة وغير المستحقة الاكتساب، وتسجل في الحسابات الدائنة بالتكلفة المهتلكة في الكشوف المالية الفردية المشاركات في لفروع والمؤسسات المشتركة والكيانات المشاركة التي لم تتم حيازتها بغرض وحيد وهو التنازل عنها في مستقبل قريب، والتكلفة المهتلكة هي المبلغ الذي تمَّ به تقييم الأصل المالي عند إدراجه الأولي في الحسابات منقوصا منه تسديدات الديون الرئيسية مضافا إليها أو محذوفا منها الاهتلاك المتراكم لأي فارق بين هذا المبلغ الأصلي والمبلغ عند استحقاقه، ومنقوصا منه كل تخفيض ناتج عن خسارة في القيمة أو عدم قابلية التحصيل[1].

ومن أجل التنظيم والتسجيل الموحد للعمليات المتعلقة بالتثبيتات المالية سواءً تعلق الأمر بالاقتناء أو التنازل أو إعادة التقييم، جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري بمدونة حسابات لإدراج التثبيتات المالية في حسابات الميزانية وفق أرقام الحسابات التالية[2]:

- **مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات (.26)**

261- سندات الفروع المنتسبة.

261- سندات المساهمة الأخرى.

265- سندات المساهمة المقومة بواسطة المعادلة (المؤسسات المشاركة).

266- الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات المجمع.

267- الحسابات الدائنة الملحقة بمساهمات خارج المجمع.

268- الحسابات الدائنة الملحقة بشركات في حالة مساهمة.

269- عمليات الدفع الباقية الواجب القيام بها عن سندات مساهمة غير مسددة.

- **تثبيتات مالية أخرى (.27)**

271- السندات المثبتة الأخرى غير السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.

[1] نفس المرجع، ص12.

[2] نفس المرجع، ص 47.

272- السندات التي تمثل حق الدين الدائن (السندات والقسائم).

273- السندات المثبتة التابعة لنشاط الحافظة.

274- القروض والحسابات الدائنة المترتبة على عقد إيجار – التمويل.

275- الودائع والكفالات المدفوعة.

276- الحسابات الدائنة الأخرى المثبتة.

279- ما بقي من عمليات الدفع الواجب القيام به عن السندات المثبتة غير المسددة.

الفرع الثاني: إعادة تقييم التثبيتات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية.

تتغير القيم السوقية للتثبيتات المالية بعد الإدراج الأولي كما سبق وأن ذكرنا لذا فإنه عند نهاية السنة المالية أتاح بنك الجزائر إعادة تقييمها، حيث جاء في النظام رقم 09-08 المؤرخ في 12 محرم 1431هـ الموافق لـ 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية أنه يجب أن تكون الأصول المالية مقيمة في البداية بالقيمة العادلة للمقابل الممنوح أو المستلم للحصول على الأصل، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المسترجعة ومصاريف البنك، ولكن دون الأخذ بعين الاعتبار كل من الأرباح الموزعة والفوائد المستحقة القبض غير المسددة والمطلوبة الحيازة، وتم تعريف القيمة العادلة في المادة 6 من هذا النظام على أنها المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما أو انقضاء خصم ما بين أطراف على اطلاع جيِّد راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية، وتسجل فوارق التقييم التي تظهر خلال التقييم بالقيمة العادلة محاسبيا مباشرة بتخفيض أو رفع الأموال الخاصة، وتأخذ المبالغ المسجلة هكذا في الأموال الخاصة في النتيجة الصافية للدورة عندما يكون الأصل المالي قد تمَّ بيعه أو تحصيله أو تحويله، أو عندما تظهر إشارة موضوعية عن نقص قيمة الأصل وفي هذه الحالة يجب إخراج الخسارة الصافية المتراكمة المسجلة محاسبيا مباشرة في الأموال الخاصة من الأموال الخاصة وتسجيله في النتيجة الصافية للدورة كخسارة قيمة[1].

الفرع الثالث: معالجة تدني قيم التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

تماشيا مع لمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "تدني قيم التثبيتات" سمح النظام المحاسبي المالي لبعض المؤسسات بالقيام ببعض المعالجات عند تدني قيم التثبيتات المالية، حيث جاء في القرار المؤرخ

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14، السنة السابعة والأربعون، الصادر يوم الخميس 11 ربيع الأول 1431هـ الموافق لـ 25 فيفري 2010 م، ص 20-21

في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه يجب على الكيان عند حلول كل تاريخ إقفال للحسابات أن يقوم بتقدير وتفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدلُّ على أنَّ أي أصل من الأصول المالية لم يفقد قيمته وإذا ثبت وجود هذا المؤشر فإنَّ الكيان يقوم بتقدير القيم الممكن تحصيلها من الأصل، وتقيَّم القيمة القابلة للتحصيل للأصل بأعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث يتمثل ثمن البيع الصافي في المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل ضمن ظروف المنافسة العادية بين أطراف على علم تام ودراية مع طرح تكاليف الخروج وهذا ما يتوافق مع مدخل السوق لتحديد القيمة العادلة كما جاء في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13، أمَّا في الحالات التي لا يمكن فيها تحديد سعر البيع الصافي لأصل ما فإنَّ قيمته القابلة للتحصيل ستقدر على أساس أنها مساوية لقيمته النفعية، وفي حالات وجود أصل لا يتولد عنه سيولة خزينة بشكل مباشر فإنَّ قيمته القابلة للتحصيل تحدد بالنسبة إلى الوحدة المنتجة لسيولة الخزينة (UGT) التي ينتسب إليها، وتُعرف هذه الأخيرة على أنها أصغر مجموعة قابلة لتعريف الأصول التي تنتج مداخيل خزينة ذات استقلالية واسعة عن مداخيل الخزينة المنتجة من طرف الأصول الأخرى أو مجموعة الأصول، ويمكن أن توفر التقديرات والمعدلات والحسابات المبسطة قيمة تقريبية معقولة للحسابات المفصلة الضرورية لتحديد القيمة المنفعية أو ثمن البيع الصافي لأصل كما هو مقرر في هذه النقطة[1].

وعندما تكون القيمة القابلة للتحصيل لأي أصل أقل من قيمته المحاسبية الصافية للاهتلاك، فإن هذه القيمة الأخيرة يجب إرجاعها إلى قيمتها القابلة للتحصيل، وحينئذ يشكل مبلغ فائض القيمة المحاسبية على القيمة القابلة للتحصيل، خسارة في القيمة، وتثبت خسارة قيمة أي أصل بانخفاض الأصل المذكور وبإدراج عبء في الحسابات، ويقدر الكيان عند كل إقفال للحسابات ما إذا كان هناك مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة إلى أصل خلال السنوات المالية السابقة لم تعد موجودة أو أنها انخفضت، وإذا كان مثل هذا المؤشر موجودا، فإن الكيان يقدر قيمة الأصل القابلة للتحصيل، ويؤخذ بخسارة القيمة المثبتة لأي أصل خلال السنوات المالية السابقة ضمن النواتج في حساب النتائج عندما تصبح قيمة هذا الأصل القابلة للتحصيل أكبر من قيمته المحاسبية، وحينئذ يعمد إلى زيادة القيمة المحاسبية للأصل بما يناسب قيمته القابلة للتحصيل، لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي قد يتم تحديدها في حالة ما إذا لم يتم إدراج أي خسارة قيمة في الحسابات بالنسبة إلى هذا الأصل خلال السنوات المالية السابقة، وبعد الإدراج الأصلي لهذه القيمة في الحسابات باعتبارها أصلا[2].

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 7.

[2] نفس المرجع، ص 7-8.

ومن أهم مؤشرات لانخفاض في قيمة الأصول نجد ما يلي[1]:

– وجود انخفاض جوهري في القيمة السوقية للأصل خلال الدورة أكبر من الانخفاض الناتج عن الاهتلاك أو تقادم الأصل نتيجة الاستعمال مع مرور الزمن.

– إرتفاع معدلات الفائدة أو معدلات العائد السوقية خلال الدورة مما قد يؤثر على معدل التضخم المستخدم في حساب القيمة الاستعمالية للأصل، وبالتالي انخفاض القيمة القبلة للاسترداد.

– القيمة المحاسبية للمؤسسة أكبر من قيمتها السوقية.

– وجود مؤشرات تتعلق بنظام المعلومات الداخلي تدل على تدهور الأداء الاقتصادي للأصل عما هو متوقع، أو وجود أدلة على حدوث تقادم أو ضرر مادي للأصل.

– حدوث تغييرات هامة لها تأثيرات سلبية على المؤسسة خلال الدورة أو متوقعة في القريب العاجل، فيما يخص مستوى أو طريقة استخدام الأصل حاليا أو كما كان متوقعاً كخطط التخلي عن القطاعات التشغيلية التي ينتمي إليها الأصل أو إعادة هيكلتها أو خطة للتخلي عن الأصل قبل تاريخه المحدد.

الفرع الرابع: الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

إن الهدف من إعادة تقييم التثبيتات المالية ومعالجة التدني في قيمها هو الإفصاح عنها في القوائم المالية بصورة صادقة، وقد تطرق النظام المحاسبي المالي إلى أهم المعلومات الواجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالتثبيتات المالية، حيث جاء في القرار المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 والذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها أنه يجب أن تظهر في الميزانية الختامية في نهاية الدورة المبالغ الإجمالية والمبالغ الصافية للتثبيتات المالية بمختلف أنواعها، كما أن تظهر في جدول تدفقات الخزينة المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية والتحصيلات عن التنازل عن تثبيتات مالية، أمَّا بالنسبة لجدول تغيرات الأموال الخاصة فيجب أن يتم الإفصاح فيه عن قيم وفوارق إعادة تقييم التثبيتات، وبالنسبة للملاحق فيمكن أن يفصح فيها عن المعلومات التالية فيما يتعلق بالتثبيتات المالية[2]:

– الأنماط المتبعة في مجال تقييم سندات المساهمة المناسبة لحيازة ما لا يقل عن 20 % من رأس المال.

[1] بلال كيموش، مرجع سبق ذكره، 2011/2010، ص 123–124.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 27–43.

– الإشارة إلى طرق التقييم أو الاختبارات المعتمدة عندما تكون عدة طرق مقبولة في عملية ما.

– في حالة احتساب القيم المراد تقييمها:

* التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم.

* الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب.

* ذكر المعلومات من حيث التكاليف التاريخية بالنسبة للتثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها.

– طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات، وطريقة معالجة تغيرات القيمة السوقية بالنسبة إلى التوظيفات المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

– وصف النتائج والأعباء الناتجة عن النشاط العادي والتي تتطلب بفعل أهميتها أو طبيعتها، القيام بإبرازها لشرح نجاعة الكيان بالنسبة إلى الفترة مثل تكلفة إعادة الهيكلة والتنازل عن التثبيتات.

– المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه الكيانات أو مسيريها فيما يتعلق بالكيانات الحائزة على نسبة تفوق 20 % أو تمارس المؤسسة نفوذا ملحوظا عليها: تبيين اسم الكيان ومقره ومبلغ رؤوس أموالها الخاصة في السنة المالية الأخيرة المقفلة، والنسبة المحتازة من رأسماله، إضافة إلى بيان نسبة التثبيتات المالية والحسابات الدائنة والديون وكذلك الأعباء والنواتج المالية التي تخص الكيان الأم والفروع التابعة لها، الكيانات المشاركة للمجمع، الأطراف الأخرى المرتبطة بها (مساهمين، مسيرين،.....).

– تطور التثبيتات المالية واهتلاكاتها والخسائر في قيمها كما هو موضح في الجداول الموالية:

الجدول رقم 12: نموذج الإفصاح عن تطور التثبيتات المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	القيمة الإجمالية عند افتتاح السنة المالية	زيادات السنة المالية	انخفاضات السنة المالية	القيمة الإجمالية عند إقفال السنة المالية
مساهمات أصول مالية أخرى غير الجارية					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009، ص 41.

الجدول رقم 13: نموذج الإفصاح عن اهتلاكات التثبيتات المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	اهتلاكات مجمعة في بداية السنة المالية	زيادات في مخصصات السنة المالية	انخفاضات في عناصر خارجية	اهتلاكات مجمعة في آخر السنة المالية
مساهمات أصول مالية أخرى غير الجارية					

المصدر: نفس المرجع السابق.

الجدول رقم 14: نموذج الإفصاح عن خسائر القيمة التثبيتات المالية

الفصول والأقسام	ملاحظات	خسائر القيمة المجمعة في بداية السنة المالية	ارتفاعات خسائر القيمة خلال السنة المالية	استرجاعات في خسائر القيمة	خسائر القيمة المجمعة في نهاية السنة المالية
مساهمات أصول مالية أخرى غير الجارية					

المصدر: نفس المرجع السابق.

جاء النظام المحاسبي المالي الجزائري بقواعد الإدراج في الحسابات وإعادة التقييم والإفصاح عن التثبيتات بأنواعها الثلاثة، وأتاح الاعتماد على القيمة العادلة وبالتالي فهو يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في ذلك، إلاَّ أن الاعتماد الصحيح على القيمة العادلة يتطلب أن تتوفر بعض العوامل في البيئة المحاسبية الجزائرية حتى تكون جاهزة للاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات.

المبحث الخامس: جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاعتماد القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات

يواجه ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر عند محاولة الاعتماد على القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيتات والإفصاح عنها في القوائم المالية العديد من التحديات، منها ما هو متعلق بصعوبة تطبيق هذه الطريقة وعدم فهمها من قبلهم، ومنها ما هو متعلق بسلبيات القيمة العادلة، ومنها ما هو متعلق بواقع البيئة المحاسبية الجزائرية، لذا يجب السعي إلى إصلاح واقع الاقتصاد الجزائري وإيجاد حلول

لذلك، بما يساهم في تجاوز تحديات القيمة العادلة والاستفادة من الآثار الإيجابية المحتملة لاعتماد القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: تحديات اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية

إنَّ الواقع الذي يعيشه المهنيين المحاسبين في الجزائر لا يشجع على التماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نظرا للعديد من المعيقات والتحديات التي يواجهونها في ذلك، وهذا يرجع إلى عدم تركيز الدولة الجزائرية على الالتزام بهذه المعايير بقدر تركيزها على تحديد الالتزامات الضريبية للمؤسسات اتجاه الإدارة الجبائية و الحد من الغش والتهرب الضريبي، لذا فإن الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في الجزائر يواجه العديد من التحديات والمعيقات التي سنحاول التطرق إلى أهمها فيما يلي:

1- معيقات المتعلقة بالشخص القائم بعملية القياس:

وتتمثل في[1]:

- نقص الوعي لدى المهنيين وأصحاب الشركات لاستخدام القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية.
- تعود المهنيين على التكلفة التاريخية وسهولة الاعتماد عليها.
- نقص المقيمين والخبراء المؤهلين لتحديد القيمة العادلة لبعض أنواع التثبيتات.
- قلَّة الإطارات المحلية والكفاءات المؤهلة مهنيا لاستخدام المعايير المحاسبية الدولية.
- عدم التزام الكثير من المهنيين بضوابط وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

2 - صعوبة تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية: إنَّ تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق التثبيتات المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية[2]، إضافة إلى سوق السيارات منذ بداية تركيب السيارات في الجزائر.

---

[1] باهية زعيم، **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول–**، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018، 93-94، بتصرف.

[2] سليمان بلعور وبوحفص بن أودينة، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017، ص 736.

3 – المعيقات على مستوى التشريعات الجبائية: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلاَّ أنَّه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربَّما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم إلى كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية[1]، وتكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة، كما أنَّ تعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشطة، إضافة إلى أنَّ زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبُّد مصروفات إضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة، كما أنَّ الاعتراف بالأرباح والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين المؤسسة وأطراف خارجية عنها قد يفتح باب التلاعب في الإيرادات وبالتالي التأثير في النتيجة الجبائية، وقد يتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق مبدأ القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما يترتب عنها تأخير إيداع المعلومات إلى مستخدمي البيانات ومن بينها الإدارة الجبائية[2].

4– غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر[3].

5– ركود السوق المالي: بالرغم من دور الأسواق المالية في مختلف دول العالم في عمليات التمويل إلاَّ أنَّ أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جداً، نظراً لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي وحداثة هذا السوق[4]، ومن أهم أسباب الركود الذي يعرفه السوق المالي في الجزائر نجد

---

[1] فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**–، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015، ص 37.

[2] أحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله، **إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين**–، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018، ص 59–60.

[3] محمد زرقون وفارس بن يدير، مرجع سبق ذكره، ص 7.

[4] أصيلة العمري وإلهام بروبة، تطبيق **القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة**–، كتاب الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS–IFRS–IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات– إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 321.

عزوف المؤسسات عن طرح أسهمها بسبب عدم توفر شروط الإدراج في الكثير منها سواءً لشكلها القانوني أو لنتائجها السيئة، وكذا الخوف من الشفافية لدى الكثير من المؤسسات لاعتبارات جبائية وغيرها، حيث تجبر المؤسسات المقيدة في البورصة على الإفصاح عن نتائجها، دون أن ننسى عدم توفر الإرادة السياسية بخصوص ذلك بالنسبة للمؤسسات العمومية، كما ساهم في ذلك تعثر مسار الخوصصة في الجزائر[1].

6- ضعف استعداد المؤسسات الجزائرية: وذلك لغياب الوعي المحاسبي في الكثير منها وعدم تغيير أنظمة المعلومات المحاسبية بأنظمة أخرى ذات قدرة عالية للمرافقة في التحول نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بالإضافة إلى نقص التأهيل والتكوين اللازم للتماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي واعتماد القيم العادلة في القياس المحاسبي[2].

7- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفير معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضارباً في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلَّتها، ذلك لأنَّ تبني النظام المحاسبي المالي يؤدي حتما إلى تجديد وتكييف نظم المعلومات المتواجدة في المؤسسة للوفاء بالمتطلبات القانونية للمعلومة المالية، ذلك من ناحية برمجيات تشغيل المعلومات التي لها القدرة على تجميع ومعالجة البيانات أو من ناحية مراعاة المبادئ المحاسبية أو قواعد التقييم الجديدة بهدف الحصول على المعلومات بسرعة وجودة عالية خاصة مع استخدام الحاسب الآلي[3].

8- ضعف الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية: تواجه الجزائر على غيرها من الدول النامية من سوء التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم التوافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية الدولية[4]، لأن الهدف من المحاسبة في هذه الدول يقتصر بدرجة أكبر على تحديد التزامات المؤسسة اتجاه الإدارة الجبائية وتسهيل عملية الرقابة.

9- ضعف التكوين والتأطير: يوجد نقص واضح في التكوين والتأطير بموضوع المعايير الدولية للمحاسبة بالجزائر في ظل عدم وجود برنامج مدروس ومسطر باستثناء بعض الجهود من طرف بعض الهيئات

---

[1] باهية زعيم وعبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي –دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن)**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد السابع، جامعة الوادي، الجزائر، 2016، ص 92.

[2] كنزة قريشي، **توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بين متطلبات القياس المحاسبي وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 01، جامعة سطيف، الجزائر، ديسمبر 2019، ص 50، بتصرف.

[3] أصيلة العمري وإلهام بروبة، مرجع سبق ذكره، ص 321.

[4] كنزة قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

والمنظمات المهنية الحكومية والغير حكومية التي تنظم أيام دراسية وندوات، وتبقى هذه المحاولات غير كافية نظرا للزخم الكبير من التغيرات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على عدة مستويات في المحاسبة[1]، وفي ظل التطورات والتعديلات التي تعرفها معايير المحاسبة والتقرير المالي الدولية.

10- البطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين المهني: حيث مازالت المقررات المحاسبية لم تتغير ولم تواكب ظهور العديد من المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وطرق التدريس مازال يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد، هذه الأخير التي تقوي وتشجع الاستذكار على حساب الإبداع، وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته[2].

11- تعقد إجراءات القياس وفق القيمة العادلة: حيث كثيرا ما تواجه القيمة العادلة لنقص في دقة قياس التنبؤات في العديد من الدول، خاصة الدول التي تعرف أسواقها المالية ركوداً، ففي هذه الحالة يعتمد في عملية القياس المحاسبي على الإجراءات والتقييمات المعقدة التي قد تنتج قياسات مبنية على توقعات وافتراضات يشوبها التحيز الشخصي للمقيِّم، الأمر الذي يُنفِّر من استعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة التقييم خاصة إذا تمَّ اللجوء إلى المقيِّمين والخبراء الخارجيين لتقدير القيمة العادلة[3].

كما يرى الباحث أنه من بين أكثر الأسباب التي تحد من الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في الجزائر عدم أخذها بعين الاعتبار جبائيا أي لا تستفيد المؤسسة جبائيا من إعادة تقييم أصولها ولا تترتب عليها أي أعباء في نفس الوقت، إضافة إلى تخوُّف المؤسسات من تحمل تكاليف إضافية للاستعانة بمقيمين خارجيين أو لتكوين عمالها على قياس القيمة العادلة، كما نجد من أهم معيقات تبني المعايير المحاسبية الدولية والإفصاح الشامل في المؤسسات العمومية الجزائرية انتشار الفساد المالي والإداري، وفي المؤسسات الخاصة نجد التهرب والغش الضريبي.

إن العمل على إيجاد حلول لتجاوز المعيقات السالفة الذكر يعتبر أمر ضروري ليس بهدف الاعتماد على القيمة العادلة فحسب، بل لأن ذلك يساهم في تحسين واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، فتعديل النظام الضريبي وإصلاح السوق المالي الجزائري سيكون له أثر إيجابي على الاقتصاد الجزائري، وتعديل مناهج

---

[1] هواري معراج آدم حديدي، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية- بالإشارة إلى البنوك التجارية-**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، -دراسات اقتصادية، 18 (1)، جامعة الجلفة، الجزائر، 2007، ص 245.

[2] أصيلة العمري وإلهام بروبة، مرجع سبق ذكره، ص 322.

[3] كنزة قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

التعليم المحاسبي سيكون له أثر إيجابي على جودة مخرجات مؤسسات لتعليم مما يساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

المطلب الثاني: الحلول المقترحة لتجاوز معيقات اعتماد القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

إن واقع البيئة المحاسبية الجزائرية والاقتصاد الجزائري ككل يتطلب الإسراع في اتخاذ مجموعة من التدابير كحلول لهذا الوضع للتماشي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي من جهة، ولتحسين الوضع الاقتصادي من جهة أخرى، وفيما يلي مجموعة من الحلول المقترحة لذلك:

1- تحسين مستوى المهنيين المحاسبين وتوعيتهم: باعتبار أنّ المهنيين المحاسبين هم المكلفون بتنفيذ خطوات تحديد القيمة العادلة فإنه يجب اتخاذ بعض الإجراءات اتجاه هذه الفئة أهمها[1]:

- توعية المهنيين بأهمية التوجه للمعايير الدولية وفوائد اعتماد القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية، وضرورة العمل بمبادئ الإفصاح والشفافية، وإقناعهم كذلك بالتخلي عن الأفكار الراسخة في أذهانهم والمتعلقة بأساليب المحاسبة التقليدية.

- تدريب وتأهيل الإطارات والعاملين في المؤسسات للاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية والتقييم باستخدام القيمة العادلة، من خلال إرسالهم للدول الرائدة في مجال تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية لتكوينهم أو استقطاب كفاءات وخبرات أجنبية من محاسبين ومدققين مؤهلة لعقد دورات تدريبية وبالتالي نقل خبرتها للمهنيين المحليين وتطوير المستوى المهني في الجزائر.

- تشجيع المهنيين على الإلتزام والتحلي بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وأخذ التدابير اللازمة لحمايتها للتمكن من قياس القيمة العادلة بموضوعية وشفافية.

- مد جسر التعاون بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية حتى يتسنى للأكاديميين الاطلاع على الواقع العملي وتنمية البحث العملي ونقل معارفهم الأكاديمية للمؤسسات بخصوص تقنيات تطبيق المعايير في الممارسات المحاسبية وإجراءات تقدير القيمة العادلة.

- كما ذكر أحد الباحثين أنه من أجل إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي لابد من إشراك مختلف الممارسين لمهنة المحاسبة عند القيام بأي تعديل مستقبلي على النظام المحاسبي المالي، وجعل هذا النظام مرنا يستجيب للتطورات الحاصلة في المعايير المحاسبية الدولية.

[1] باهيةة زعيم، مرجع سبق ذكره، ص 101-102.

– الاهتمام بمهنة محافظي الحسابات والمدققين وتطويرها بما يناسب المستجدات الحاصلة في بيئة الأعمال باعتبارهم مسؤولين على صحة وسلامة القوائم المالية وعليه لابد من إلزامهم بالتكوين في مجال مراجعة قياسات القيمة العادلة.

2– العمل على تنشيط بورصة الجزائر: يتطلب تفعيل ونجاح بورصة الجزائر إرادة سياسية لأن الضرورة الاقتصادية موجودة لذا فيجب أن تتخذ الحكومة الإجراءات اللازمة لذلك، ويمكن أن تساهم في ذلك الإجراءات التالية [1]:

– تحفيز المؤسسات الاقتصادية على الابتعاد عن أساليب التمويل بالوساطة المالية والتوجه أكثر نحو أساليب التمويل التي لا تعتمد على الوساطة مالية عن طريق استخدام الأدوات المالية المختلفة بما يمكنها من الحصول على التمويل الطويل الأجل، كما يساهم في تنشيط البورصة.

– دفع المؤسسات المالية التي تنشط في إطار ما يسمى بالوساطة المالية في الاقتصاديات المعاصرة من بنوك تجارية وشركات تأمين التي تمتلك سيولة كبيرة يمكن تجنيدها في عملية الاستثمار في الأوراق المالية بما يساهم في تنشيط البورصة وتوفير سيولة كافية للنشاط الاقتصادي.

– تفعيل برامج الخوصصة بانتهاج طريقة استبدال الديون بمساهمات في تلك الشركات سواءً أكانت الديون لدائنين محليين أو ديونا خارجية بما يخفف العبء على ميزانية الدولة ويساهم في تنويع الأوراق المالية بالبورصة الجزائرية، وهذه الطريقة عرفت نجاحا في العديد من البلدان النامية.

– تحفيز المستثمرين على توظيف فوائضهم المالية في توظيفات مربحة قليلة المخاطر وتبني أسلوبا مهما في هذا الاتجاه عن طريق إصدار سندات مشاركة في الأرباح بإمكانها جذب المستثمرين.

3– إنشاء خلية لليقظة المحاسبية للتوفيق بين معايير المحاسبة الدولية والبيئة المحاسبية الجزائرية: حيث أنه أصبح من الضروري إنشاؤها حتى تسهر على تتبع تطورات معايير المحاسبة الدولية، وتكون هذه الخلية تابعة للجنة المعايرة التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة، ويتم تشكيلها من خبراء في المحاسبة، حيث تكمن مهمتها في تحضير تقارير دورية تحوم حول مستجدات معايير المحاسبة الدولية، مع تقديم وجهات النظر حول إمكانية تطبيقها بما يتناسب مع واقع البيئة المحاسبية والوضع الاقتصادي الجزائري[2]،

[1] أمينة بودريوة، **واقع وآليات تفعيل بورصة الجزائر لتمويل الاقتصاد الجزائري**، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد السابع، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019، ص 203.

[2] سحنون بونعجة ونبيل بوفليح، **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية**، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشلف، الجزائر، 2019، ص 132 بتصرف.

وهذا ما يساعد في تسهيل إجراءات تحديد القيمة العادلة، حيث تصبح الممارسات المحاسبية تتماشى إلى حد بعيد مع المعايير الدولية للمحاسبة.

4- العمل على الالتزام بمعايير التعليم المحاسبي: وهي عبارة عن مجموعة من المعايير التي تصدر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين توفر إرشادات محددة يجب تحصيلها من طرف المحاسبين، وهي موجهة للجهات المكلفة بالتعليم المحاسبي من جامعات ومدارس عليا ومعاهد متخصصة، أو هيئات مهنية، بحيث تهدف إلى[1]:

- تخفيض الخلافات الدولية بشأن التأهيل وعمل المحاسب المهني.

- تسهيل التنقل العالمي للمحاسبين المهنيين.

- توفير معايير دولية يمكن الرجوع إليها لقياس مدى التزام المؤسسات التعليمية بمتطلبات التعليم المحاسبي الدولي والتي تساعد في قياس كفاءة المخرجات.

ويرى الباحث أن الالتزام بهذه المعايير يساهم في تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية للمحاسبة من جهة، ويزيد من وعي وكفاءة ممارسي مهنة المحاسبة من جهة أخرى، مما يسهل على المحاسبين تطبيق السياسات المحاسبية والمبادئ التي تأتي بها المعايير الدولية للمحاسبة لأن معايير التعليم المحاسبي تضمن جودة التكوين وتجعل ممارس مهنة المحاسبة يتماشى مع أي تغير أو تطور في المعايير الدولية للمحاسبة، مما يسهل الاعتماد على القيمة العادلة على ممارسي مهنة المحاسبة.

5- تكييف النظام الجبائي مع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة: حيث توجد العديد من الفروقات سواءً تعلق الأمر بالاعتماد على القيمة العادلة أو غيرها من مداخل القياس والسياسات المحاسبية، ويمكن أن نطرح التدابير التالية لتقريب النظامين[2]:

- تصميم الإطار الجبائي وفق قوانين النظام المحاسبي المالي وخاصة التمييز بين التثبيتات والأعباء.

- اعتبار النظام المحاسبي أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة.

- حصر ودراسة جميع الضرائب التي لها علاقة بالمعلومات المتولدة عن النظام المحاسبي من أجل ضبط المفاهيم.

[1] درويش عمار، مرجع سبق ذكره، ص 279.

[2] عائشة عوماري وامحمد بن الدين، مرجع سبق ذكره، ص 71.

- التقريب بين أهداف النظامين.

- السماح للمؤسسة بمسك محاسبة حسب قواعد النظام المحاسبي ومحاسبة حسب قواعد النظام الجبائي.

- تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 الذي يميز بين الضريبة المستحقة والضريبة المفروضة من أجل تقليص الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.

حيث يرى الباحث أن إصلاح النظام الجبائي بما يتوافق مع النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة أصبح أمر ضروري لتجاوز نقائص عدم التوافق بين المرجع المحاسبي الدولي والنظام المحاسبي المالي الجزائري، لأنه هناك العديد من نقاط التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة ومن بينها اعتماد القيمة العادلة في إعادة التقييم ولكن لا يتم تطبيق هذه السياسات المحاسبية لعدم توافقها مع النظام الجبائي لأن السلطات الجزائرية تهتم بمسك المحاسبة لتحديد التزامات المؤسسة اتجاه الإدارة الضريبية بدرجة أكبر من اهتمامها بالتوافق مع المرجع المحاسبي الدولي، حيث من المنتظر أن يكون لهذا الإصلاح أثر إيجابي على الاقتصاد لجزائري من جهة، وعلى البيئة المحاسبية الجزائرية من جهة أخرى، وهذا ما يمكن أن يساهم في تشجيع الاستثمارات الأجنبية.

المطلب الثالث: أثر الاعتماد القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على البيئة المحاسبية الجزائرية

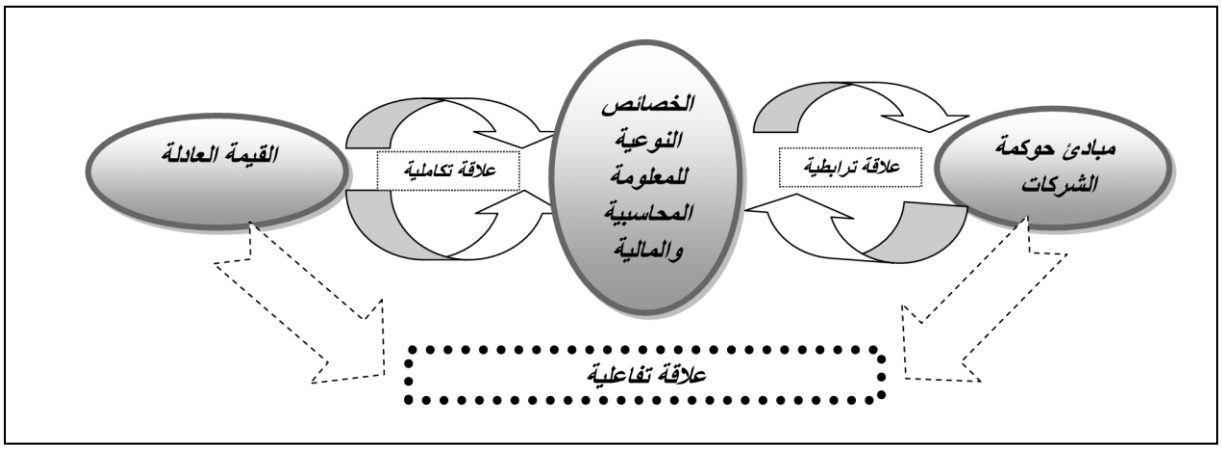
يؤثر الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على القيم النقدية لبنود القوائم المالية بشكل يجعلها أكثر واقعية وأكثر تماشيا مع الواقع الاقتصادي للدولة، وهذا ما يمكن أن يؤثر على العديد من المتغيرات في البيئة المحاسبية الجزائرية نذكر منها ما يلي:

1- تعزيز الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي: يرى الباحث أن أغلب المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي قد توجهت نحو الاعتماد على القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيتات والإفصاح عنها في القوائم المالية كما ذكرنا في الفصل الثاني، ومنه فإن الاعتماد على القيمة العادلة يساهم في تعزيز التوافق بين الممارسات المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية والمرجع المحاسبي الدولي.

2- الأثر على حوكمة الشركات: حسب الأستاذتين "فلة حمدي" و "نجلاء نوبلي" تتمثل حوكمة الشركات في الأدوات والإجراءات المنظمة لشبكة العلاقات التي تربط مختلف الأطراف من مساهمين ومسيرين ومجلس الإدارة، ....إلخ، وتتضمن بشكل صريح أو ضمني أسئلة حول السلطة والرقابة والمسؤولية في إطار تحديد إستراتيجية التوجه العام لأداء الشركة، وتعتبر المعلومة المالية والمحاسبية من أهم ركائزها التي تعتمد عليها في ممارسة الرقابة على الأداء ومحاربة الفساد وتحقيق التواصل مع الأطراف المختلفة للشركة، كما تساعد المساهمين في ممارسة حقوقهم على أسس مدروسة والحفاظ على حقوقهم وتعزيز

الثقة بينهم وبين مجلس الإدارة[1]، وإذا افترضنا أنَّ القياس وفق القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على موثوقية وملاءة المعلومة المحاسبية والمالية، فإنه يساهم في تعزيز حوكمة الشركات لأن من مبادئها الشفافية والإفصاح، ومنه فهو يساهم في تحقيق مبادئ حوكمة الشركات، والشكل الموالي يوضح العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة الشركات:

الشكل رقم 07: العلاقة بين القيمة العادلة وحوكمة الشركات



المصدر: فلة حمدي ونجلاء نوبلي، مرجع سبق ذكره، ص11.

يتضح من الشكل السابق أن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي العامل الرابط بين الإفصاح وفق القيمة العادلة وحوكمة الشركات، فالإفصاح اعتمادا على القيمة العادلة يؤثر على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وهذا ما يؤثر أيضا على حوكمة الشركات باعتبار المعلومة المحاسبية من أهم الركائز التي تقوم عليها حوكمة الشركات، كما أن الإفصاح أحد أهم مبادئها.

3- الأثر على تطبيقات المحاسبة الإبداعية: تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضِّل مُعِد هذه القوائم أن يُبلِّغ عنه، فضلا عن كونها عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلا عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية[2]، وفي ظل عدم وجود سوق نشطة للتثبيتات بمختلف أنواعها في الجزائر فإن تحديد القيمة العادلة يخضع للاجتهادات الشخصية مما يعطي للإدارة الفرصة للتلاعب في الكشوف المالية وتوصيل معلومات مظلّلة للمساهمين، حيث أن هذا الوضع يفسح المجال أمام ممارسي مهنة المحاسبة لاستخدام الاجتهادات الشخصية عند القياس بالقيمة العادلة مما يؤدي إلى التلاعب بأرقام

[1] فلة حمدي ونجلاء نوبلي، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012، ص 4-7 بتصرف.

[2] نوال جاسم لطيف، **المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، الجلد 11، العدد 4، جامعة بابل، العراق، 2019، ص 785.

الكشوفات المالية لغرض تحقيق أهداف معينة، وأيضا من خلال الفجوات والثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية الدولية نجد أن تحيز القياس المحاسبي هو أحد العوامل التي تمكن المحاسب من استعمال أساليب المحاسبة الإبداعية[1].

4- الأثر الإقتصادي: إن الاعتماد على القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية يؤدي إلى إظهار معظم الموجودات والمطلوبات في الميزانية بقيمتها السوقية، وكذلك إظهار النتائج الشاملة للعمليات والتغيرات الجارية على الموجودات والمطلوبات في حينها، فهذه التغيرات تصب في حقوق الملكية وبالتالي فإنَّ الزيادة حقوق الملكية تعتبر ربحاً والنقص يعتبر خسارة، وهو أمر ينسجم مع المفاهيم الاقتصادية وهذا بطبيعة الحال بعد استبعاد المعاملات بين المؤسسة ومالكيها[2]، كما أن اعتماد المؤسسات على نفس الطرق والسياسات المحاسبية لإعداد القوائم المالية لفترة معينة يدعِّم مبدأ الثبات والتماثل لنفس النشاط ويساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المقارنة بين أداء هذه المؤسسات خلال نفس الفترة الزمنية أو لعدة فترات متتالية واتخاذ القرار الاستثماري الرشيد، وهذا ما يساهم في تعزيز كفاءة السوق المالي الجزائري وتحسين أداءه، وجذب الاستثمارات الأجنبية، مما يؤثر على النمو الاقتصادي.

وفي الأخير تبقى الآثار الاقتصادية السابقة الذكر مجرد آثار محتملة حسب توقعات الباحث ويمكن أن لا تكون كما هو متوقع وذلك لإمكانية تدخل مجموعة من العوامل الأخرى وذلك في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية التي تعرفها الجزائر في هذه الفترة، خاصة من الناحية الجبائية في ظل سعي الدولة إلى إحلال الجباية العادية محل الجباية البترولية تخوفاً من الأزمات التي تعرفها أسواق النفط، إلا أنه من الإيجابي إصلاح مناهج التعليم المحاسبي بما يساعد على الفهم الواضح وخلق الوعي بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي لدى الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، لكونها ضرورية في الانفتاح الاقتصادي واستقطاب الاستثمارات الأجنبية، إضافة إلى أنها تساهم في تحسين جودة مخرجات التعليم العالي، ودون إهمال التحيين المستمر للنظام المحاسبي المالي الجزائري حتى يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

[1] ستار جبار خلاوي، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي –دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور–**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، جامعة واسط، العراق، 2016، ص 304 بتصرف.

[2] نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 107.

خاتمة الفصل:

يعتبر النظام المحاسبي المالي المرجع الوحيد المعتمد الذي يحدد قواعد الإدراج في الحسابات والتقييم والكشوف المالية وغيرها من السياسات المحاسبية المسموح باتباعها في الجزائر، ويتمثل مهنيي المحاسبة في المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين المكلفين بمسك المحاسبة للمؤسسات وإعداد الكشوف المالية وعرضها، ومحافظي الحسابات المكلفين بالتدقيق والمراجعة والرقابة على إعداد الحسابات والكشوف المالية والمصادقة عليها، وتتمثل الهيئات المنظمة التي تسهر على حسن سير ومتابعة مهنة المحاسبة في الجزائر في المجلس الوطني المحاسبة الذي لديه سلطة منح الاعتمادات لممارسة المهن المحاسبية، والمصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ولكل تنظيم مجلس منتخب من المهنيين يسهر على متابعة حسن ممارسة المهنة.

تتمثل البيئة المحاسبية الجزائرية في كل ما يؤثر ويتأثر بمهنة المحاسبة، فهي تشمل خصائص الاقتصاد الوطني الذي تحول من النظام الاشتراكي إلى اقتصاد السوق، ومعدلات التضخم المؤثرة على القياس المحاسبي والتي تجعلنا نتَّجه نحو القيمة العادلة إذا أردنا الحصول على قوائم مالية تعكس الواقع الاقتصادي بصدق، كما تشمل السوق المالية التي تعرف ركودا في الجزائر والتي تعتبر ضرورية لتحديد أسعار التثبيتات المالية بما أنَّ تحديد القيمة العادلة يتطلب سوقاً نشطة، وأسواق التثبيتات المادية التي تعرف أغلبها العديد من القيود وتعليق الاستيراد إضافة إلى الاقتصار على بعض المنتجين الذين يتحكمون في الأسواق وهو ما لا يتوافق مع شروط المنافسة في سوق نشطة.

إن هذه الخصائص السابقة الذكر للاقتصاد الجزائري تعتبر معيقات للاعتماد على القيمة العادلة يجب التوصل إلى حلول لتجاوزها، لأن الاعتماد على القيمة العادلة يمكن أن يساهم في التشجيع على تنشيط السوق المالي الجزائري، و يعزز التوافق مع المرجع المحاسبي الدولي، كما أنه قد يساهم في تعزيز حوكمة الشركات والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لأن الإطار النظري للاعتماد على القيمة العادلة يوحي بأن لها أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، ومنه فسيحاول الباحث في الفصل الموالي معرفة آراء الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر حول أثر اعتماد القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على جودة القوائم المالية.

الفصل الرابع

مقدمة الفصل:

يتضح من واقع البيئة المحاسبية الجزائرية الذي تم التطرق إليه في الفصل السابق أن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية يواجه العديد من المعيقات، لذا وفي ظل صعوبة إجراء دراسة حالة تطبيقية في إحدى المؤسسات لعدم توفر شروط تحديد القيمة العادلة ومواجهة صعوبات في الحصول على البيانات المتعلقة بالمؤسسات، قرر الباحث وبعد موافقة الأستاذ المشرف والاطلاع على الدراسات السابقة في هذا المجال الاعتماد على الدراسة الميدانية لمعرفة أثر الافصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، وتم اختبار مجتمع الدراسة المتمثل في الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

وبعد التطرق إلى كافة الجوانب النظرية المتعلقة بمتغيرات الدراسة، من تعريف بالمعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي، القيمة العادلة ومداخل القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية، الإفصاح عن التثبيتات وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي ووفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، اختار الباحث البحث الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات في الدراسة الميدانية، وسيتم التطرق في هذا الفصل إلى كيفية بناء وتصميم أداة الدراسة ومحاورها، تحديد حجم العينة والأدوات الإحصائية التي تمَّ الاعتماد عليها في تحليل إجابات أفراد العينة، واختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج.

وتمَّ تقسيم هذا الفصل إلى خمس مباحث كما يلي:

- المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.
- المبحث الثاني: بناء أداة الدراسة الميدانية واختبار الصدق الظاهري.
- المبحث الثالث: اختبار الصدق البنائي وثبات أداة الدراسة واعتدالية التوزيع.
- المبحث الرابع: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة.
- المبحث الخامس: اختبار صحة الفرضيات واستنتاجات وتوصيات الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تحديد المنهج المتبع وأنموذج الدراسة، المجتمع وعينة الدراسة، والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل البيانات.

المطلب الأول: المنهج المتبع وأنموذج الدراسة

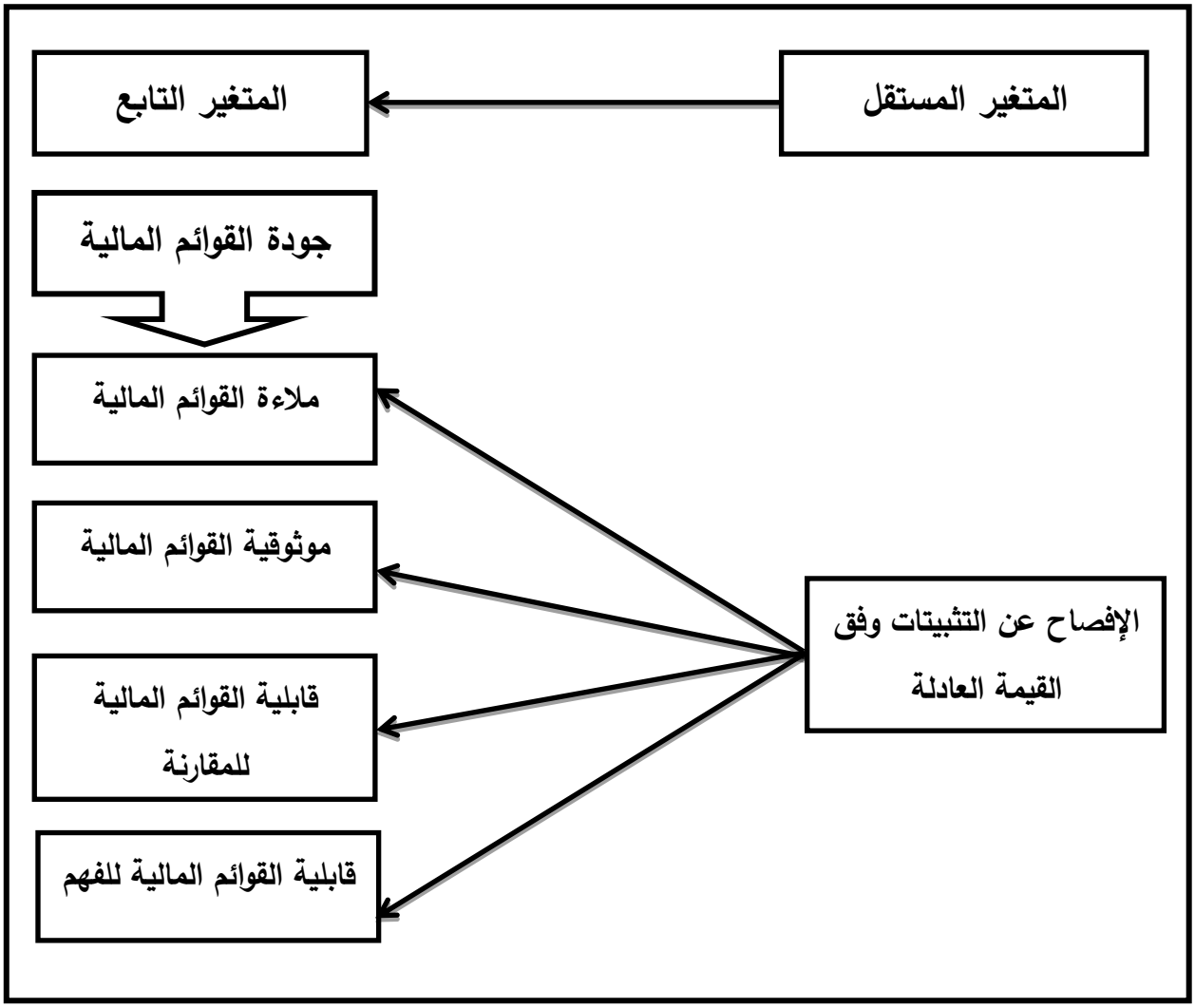
إن التنظيم الصحيح للبيانات ومعالجتها للوصول إلى نتائج ذات أثر وكشف الحقائق تطلب اتباع منهج علمي مناسب مبني على قواعد وأسس علمية صحيحة، لذا يجد الباحث الراغب في إجراء دراسة علمية مجموعة من المناهج تختلف حسب طبيعة الدراسة ومجال البحث والهدف المراد الوصول إليه.

وبغية الوصول إلى أهداف هذه الدراسة باتباع طرق علمية، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث ظهر جلياً أنَّ المنهج المناسب لهذه الدراسة هو المنهج الوصفي والذي "يقوم على دراسة الظواهر كما هي في الواقع والتعبير عنها بشكل كمي و/أو كيفي بما يوضح حجم الظاهرة، ودرجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى أو بوصف الظاهرة وتوضيح خصائصها[1]" ، والأسلوب المناسب لجمع البيانات هنا هو أسلوب المسح بالعينة الذي يقوم على اختيار عينة ممثلة للمجتمع محل الدراسة، ثمَّ تعميم النتائج المتوصل إليها على مجتمع الدراسة، وتمَّ الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات. كما سيتم الاعتماد على المنهج التحليلي والذي من خلاله سيقوم الباحث بتحليل البيانات باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية لمعالجتها وتحليل نتائجها للتأكد من صحة الفرضيات من عدمها، حيث قام الباحث بتجزئة الإشكالية إلى أربعة أجزاء كما هو موضح في أُنموذج الدراسة، وذلك بدراسة أثر المتغير المستقل وهو الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة، على المتغيّر التابع وهو جودة القوائم المالية والتي قام بتجزئتها إلى أربع متغيرات تابعة وهي الملاءة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم للوصول إلى نتائج أكثر دقة، وذلك بصياغة أربع أسئلة فرعية للإشكالية الرئيسية، وأربع فرضيات فرعية للفرضية الرئيسية، إضافة إلى دراسة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لأثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

ويأخذ أنموذج الدراسة الشكل التالي:

[1] عبد المجيد قدي، **أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية –الرسائل والأطروحات–**، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للترجمة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009، ص 50.

الشكل رقم08: أُنموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على الدراسات السابقة.

وقام الباحث بالاعتماد على بعض الكتب والأطروحات والمقالات في إعداد إستبانة واستعمالها كأداة للدراسة لجمع البيانات من خلال توزيع الاستمارات على أفراد العينة الممثلة لمجتمع الدراسة.

المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

يُقصد بمجتمع الدراسة المجموعة الكلية التي يريد الباحث أن يعمم عليها نتائج الدراسة، ويتضمن مجتمع الدراسة فئتين كما هو موضح في عنوان الأطروحة، الأولى هي فئة الأكاديميين وتشمل الأساتذة الجامعيين الدائمين والمؤقتين في ولاية الجزائر، أمَّا الفئة الثانية فهي فئة المهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهي تضم كما رأينا في الفصل الثالث الأشخاص الطبيعيين وهم المحاسبين المعتمدين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، والأشخاص المعنويين وهم شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة، حيث يبلغ عدد أفرد مجتمع الدراسة 1927 فرد تقريبا، منهم الأساتذة الباحثين الدائمين

والمؤقتين المختصين في المحاسبة، المالية، الجباية والتدقيق في جامعة الجزائر والذين يبلغ عددهم حوالي 200 أستاذ سحب المعلومات المقدمة من طرف مسؤول شعبة العلوم المالية والمحاسبة بجامعة الجزائر 3 الأستاذ "قندوز بلال" وهم يمثلون فئة الأكاديميين في هذه الدراسة، أي ما يعادل 10.38 % من مجتمع الدراسة، ونأخذ هذا العدد بالتقريب في ظل عدم التمكن من الوصول إلى إحصائيات رسمية، بينما يبلغ مجموع الأصناف الثلاثة للمهنيين 1727 عامل، أي ما يعادل 89.62 %، حسب الإحصائيات التالية:

- عدد المحاسبين المعتمدين في ولاية الجزائر هو 646 محاسب[1].
- عدد محافظي الحسابات في ولاية الجزائر هو 894 محافظ حسابات[2].
- عدد الخبراء المحاسبين في ولاية الجزائر هو 187 خبير محاسب[3].

ونظرا للحجم الكبير لمجتمع الدراسة والبالغ 1927 فرد، واستحالة الوصول إلى كل أفراد المجتمع لإجراء الدراسة لأن ذلك يتطلب إمكانيات مادية كبيرة ووقت زمني طويل، اختار الباحث أسلوب المسح بالعينة العشوائية، والعينة العشوائية هي جزء من مجتمع الدراسة تتمثل في مجموعة من أفراده، يتم اختيارهم بطريقة عشوائية لتمثيل المجتمع وإخضاعها للعمل الإحصائي بهدف تعميم النتائج المتوصل إليها على المجتمع ككل، ومن الأفضل أن يتم تحديد حجم العينة بطرق علمية حتى تكون كافية لتمثل مجتمع الدراسة، وقد اختار الباحث الاعتماد على معادلة "ستيفن ثمبسون" في تحديد حجم العينة والتي يتم من خلالها حساب حجم العينة كما يلي[4]:

$$n = \frac{Np(1-p)}{(N-1)(d^2/z^2) + p(1-p)}$$

حيث:

n : حجم العينة.

N : حجم المجتمع ويساوي 1927

[1] الموقع الإلكتروني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: https://www.onca.dz/nosComptables/#bull، تم الاطلاع يوم 03-01-2019، 14:00.

[2] LE RAPPORT MORAL ET FINANCIER (DU01/10/2018 AU 30/09/2019). LA CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES. Décembre 2019. P 19.

[3] المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020 الصادر عن وزارة المالية.

[4] STEVEN K.THOMPSON. **Sampling**. JOHN WILEY & SONS INC PUBLICATION. Third Edition. NEW JERSY. USA. 2012. P 59.

d : نسبة الخطأ وهنا نفترض نسبة الخطأ المسموح بها والشائعة وهي 0.05.

z : وتساوي 96.1، وهي الدرجة المعيارية المقابلة لمعامل الثقة الذي تعمم به النتائج وهو 0.95.

p : نسبة أو احتمال توفر الخصائص محل الدراسة في العينة ونظراً لأن الدراسة تجرى لأول مرة على هذه العينة فسنكون حياديين ونأخذ احتمال 50 %، أي يمكن أن تكون متوفرة ويمكن العكس وبالتالي فإن p= 0.5.

وبتعويض قيم هذه المتغيرات في معادلة "ستيفن ثامبسون" نجد أنّ: n= 320

وبغية تأكيد مصداقية هذه النتيجة اعتمدنا على الجدول الإحصائي ل "SEKARAN" الذي جاء فيه أنَّ حجم العينة الموافق لمجتمع عدد أفراده 1927 هو 320 فرد[1].

وقد اعتمد الباحث في اختيار العينة لتوزيع الاستمارات على النوع المتوافق مع طبيعة مجتمع الدراسة وهو العينة العشوائية الطبقية وذلك لأن مجتمع الدراسة يتكون من فئتين فئة الأكاديميين وفئة المهنيين، حيث تمَّ الاعتماد على أسلوب التخصيص النسبي والذي "يقوم على اختيار عدد من المفردات من كل طبقة أو فئة تبعا لوزنها النسبي في المجتمع الأصلي[2]"، وباعتبار أن نسبة فئة الأكاديميين ونسبة فئة المهنيين من مجتمع الدراسة هي 10.38 % و89.62 % على التوالي، فإنه يجب توزيع 33 استمارة على فئة الأكاديميين و 273 استمارة على فئة المهنيين، لهذا قام الباحث بتوزيع 350 استمارة على أفراد العينة يدويا وإلكترونيا، منها 35 استمارة على فئة الأكاديميين و 315 استمارة على فئة المهنيين، آخذا بعين الاعتبار أنه قد يستحيل استرجاع بعضها، كما قد تكون بعضها غير صالحة للدراسة، والجدول الموالي يوضح حالة الاستمارات الموزعة:

الجدول رقم 15: الإحصائيات الخاصة بالاستمارات الموزعة

الفئة/الاستمارات	الموزعة	الغير المسترجعة	مسترجعة	المستبعدة	الصالحة للدراسة
الأكاديميين	35	1	34	0	34
المهنيين	315	25	290	18	272
المجموع	350	26	324	18	306

المصدر: من إعداد الباحث

[1] Uma Sekaran. **RESEARCH METHODS FOR BUSINESS A Skill Building Approach.** JOHN WILEY & SONS INC. USA. 2003. P294.

[2] قدي عبد المجيد، مرجع سبق ذكره، ص 88.

يوضح الجدول السابق أنَّه تمَّ استرجاع 324 استمارة أي ما نسبته 92.57 % بينما لم يتم استرجاع 26 استمارة وهي تعادل ما نسبته 7.43 %، ونجد من بين 324 استمارة مسترجعة 306 استمارات صالحة للدراسة أي ما نسبته 94.44 % من الاستمارات المسترجعة، بينما تمَّ استبعاد الاستمارات الأخرى المتبقية والمقدر عددها بـ 18 استمارة لعدم صلاحيتها نتيجة لعدم الإجابة على بعض الفقرات أو الإجابة المتعددة على نفس الفقرة وهي تمثل نسبة 5.66 % من الاستمارات المسترجعة، وعليه يتضح من الجدول أن عدد الاستمارات الصالحة للدراسة بالنسبة لفئة الأكاديميين هو 34 استمارة بنسبة 11.11% من مجموع الاستمارات الصالحة للدراسة، وعدد الاستمارات الصالحة للدراسة بالنسبة لفئة المهنيين هو 272 وهي تعادل ما نسبته 88.89 % من مجموع الاستمارات الصالحة للدراسة، وسيتم الاعتماد على برنامج SPSS في تحليل البيانات التي تمَّ الحصول عليها من عينة الدراسة، حيث سيتم تفريغ البيانات في هذا البرنامج وإجراء الاختبارات الإحصائية بواسطته، وفيما يلي توزيع أفراد العينة حسب المتغيرات الشخصية والمتمثلة في العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة:

الجدول رقم 16: الخصائص الشخصية لأفراد العينة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 25 سنة	2	% 0.65
	من 26 إلى 35 سنة	116	% 37.91
	من 36 إلى 45 سنة	133	% 43.46
	46 سنة فأكثر	55	% 17.98
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	77	% 25.16
	من 6 إلى 10 سنوات	70	% 22.88
	11 سنة فأكثر	159	% 51.96
المؤهل العلمي	تقني سامي	9	% 2.94
	ليسانس	166	% 54.25
	ماستر	93	% 30.39
	ماجستير/ دكتوراه	38	% 12.42
التخصص	محاسبة	124	% 40.52
	مالية	123	% 40.20
	تدقيق	56	% 18.30
	جباية	3	% 0.98

الوظيفة	مهني	272	% 88.89
	أكاديمي	34	% 11.11

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (المحق رقم 06)

يتضمن الجدول السابق توزيع أفراد العينة البالغ عددهم 306 حسب المتغيرات الشخصية، حيث قام الباحث بتبويب خصائص أفراد العينة كما يلي:

1- حسب متغير العمر: نلاحظ أن جُلَّ أفراد العينة يتجاوز سنهم 25 سنة بما يعادل 304، ماعدا فردين اللذان لا يتجاوز سنهما 25 سنة وهذه الفئة في المرتبة الرابعة عند ترتيب فئات عينة الدراسة حسب متغير السن، وذلك راجع إلى أنَّ منح الاعتمادات لممارسة المهن المحاسبية مجمَّد منذ حوالي 10 سنوات يعني أنَّ آخر من أودع ملف الحصول على الاعتماد يتجاوز سنه حاليا 30 سنة، كما أنَّ الحصول على شهادة الدكتوراه للتدريس في الجامعة يتطلب حسابيا 25 سنة كأدنى سن يمكن الحصول فيه على شهادة الدكتوراه، وهذا يعني أن جل أفراد العينة يتمتعون بدرجة عالية من الوعي والجدية لكِبر سنهم، حيث يبلغ عدد الأفراد الذين يتجاوز سنهم 46 سنة 55 فرد بنسبة 17.98 % في المرتبة الثالثة، بينما يبلغ عدد الأفراد الذين ينحصر سنهم بين 26 و35 سنة 116 فرد في المرتبة الثانية، أماَّ بالنسبة للفئة العمرية الثالثة (36-45) فيبلغ عدد أفرادها 133 فرد بما يعادل نسبة 43.46 % وهم في المرتبة الأولى لعينة الدراسة.

2- حسب متغير الخبرة المهنية: نلاحظ من الجدول أن عدد أفراد العينة الذي تتجاوز خبرتهم المهنية العشر سنوات 159 بنسبة تقدر بـ 51.96 % أي بما يتجاوز نصف أفراد العينة وهم في المرتبة الأولى عند ترتيب فئات عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، وهذا الأمر إيجابي سيكون له أثر كبير على مصداقية نتائج الدراسة لأن آراء الأفراد ذوي الخبرة المهنية الكبيرة تكون أكثر مصداقية وواقعية لأنهم أكثر تجربة وممارسة من غيرهم، ويأتي في المرتبة الثانية الأفراد الذين يمتلكون أقل من 5 سنوات خبرة والبالغ عددهم 77 فرد أي ما نسبته 25.16 % ولكنهم حديثي التخرج يعني أنهم على دراية واطلاع بالمستجدات المحاسبية الدولية والمحلية وتنقصهم فقط بعض التجربة والممارسة، وهذا ما يمكن أن يكون له أثر إيجابي على نتائج الدراسة، بينما تأتي في المرتبة الثالثة الفئة الأخيرة والذين يمتلكون مابين 5 إلى 10 سنوات خبرة مهنية والبالغ عددهم 70 فرداً بنسبة 22.88 %، وهذه الفئة يمكن أن تجمع بين أمرين إيجابيين حيث يمكن أن يكونوا حديثي التكوين من جهة أي على اطلاع بالمستجدات المحاسبية الدولية ومتمرسين بامتلاكهم أكثر من 5 سنوات خبرة في الميدان من جهة أخرى.

3- حسب متغير المؤهل العلمي: يتَّضح من الجدول أن وجود 9 أفراد حائزين على درجة تقني سامي مع شهادة إتقان تقنيات المحاسبة CMTC لأنها ضرورية لحصولهم على الاعتماد، وهم يمثلون ما نسبته

2.94 % من عينة الدراسة وتأتي هذه الفئة في المرتبة الأخيرة عند ترتيب أفرد عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، ومن هنا نرى أن أغلب أفراد عينة الدراسة لديهم مستوى جامعي، حيث أن عدد الأفراد في درجة الماستر يبلغ 93 فرد وهم يمثلون نسبة 30.39 % من عينة الدراسة وتأتي هذه الفئة في المرتبة الثانية، بينما يأتي حاملي شهادات الماجستير والدكتوراه في المرتبة الثالثة والبالغ عددهم 38 فرداً بنسبة مئوية تقدر بـ 12.42 % وجلهم من الأساتذة الباحثين الذين يمثلون فئة الأكاديميين، وتأتي في المرتبة الأولى فئة حاملي شهادة الليسانس بـ 166 فرد وهم يمثلون 54.25 % من عينة الدراسة، ومن هنا يمكن القول أنَّ عينة الدراسة تتمتع بالكفاءة اللازمة التي تؤهلهم لتمثيل المجتمع والإجابة على الاستبيان.

4- حسب متغير التخصص: نلاحظ تنوع تخصصات أفراد العينة بما يخدم رغبة وأهداف الباحث من هذه الدراسة، حيث نجد في المرتبة الأولى الأفراد المختصين في المحاسبة التي تعتبر المجال الأقوى ارتباطا بالموضوع باعتباره موضوع محاسبي محض، ويبلغ عددهم 124 فرد بنسبة تقدَّر بـ 40.52 %، بينما نجد في المرتبة الثانية الأفراد المختصين في المحاسبة باعتبارهم من أكثر المستخدمين للقوائم المالية للتحليل والتعليق على النتائج ليقوم المدراء باتخاذ القرارات اللازمة الوقت المناسب، إضافة إلى إمكانية عدم عرض القوائم المالية في التوقيت المناسب عند الاعتماد على القيم العادلة، ويبلغ عدد المختصين في المالية 123 بنسبة تقدر بـ 40.20 %، ونجد في المرتبة الثالثة تخصص التدقيق بـ 56 فرد وبنسبة تمثل 18.30 %من مجموع أفراد العينة، وتعتبر آراء المدققين مهمة جداً لأنهم المكلفين التأكد من صحة ومصداقية الحسابات، بينما نجد في المرتبة الرابعة تخصص الجباية ب 3 أفراد وبنسبة تعادل 0.98 %، كما أن هذا التخصص لا يقل أهمية عن غيره في هذه الدراسة وهذا لأثر الاعتماد على القيمة العادلة على النتيجة الجبائية إضافة إلى إمكانية عدم عرض القوائم المالية في التوقيت المناسب عند الاعتماد على القيم العادلة.

5- حسب متغير الوظيفة: كما سبق وأن ذكرنا فقد تمَّ توزيع الاستمارات من خلال الاعتماد على أسلوب العينة العشوائية الطبقية، أي بتوزيع الاستثمارات حسب الوزن النسبي للفئة في عينة الدراسة، وقد بلغ عدد المهنيين 272 فردا بنسبة تقدر بـ 88.89 %، بينما بلغ عدد الأكاديميين 34 فردا بنسبة تقدر بـ 11.11 %، حيث يعتبر وجود فئتين للدراسة أمرا إيجابيا، ففئة الأكاديميين تجعلنا نعرف آراء الباحثين والفئة الأكثر اطلاع على المستجدات المحاسبية الدولية والأكثر دراية بالإطار النظري لمتغيرات الدراسة، بينما فئة المهنيين هي الفئة الأدرى بالبيئة المحاسبية الجزائرية والأكثر دراية بالمعيقات التي يمكن أن تواجه الاعتماد على القيمة العادلة، بالتالي فإنَّ الاعتماد على هاتين الفئتين يعتبر أمرا إيجابياً يساهم في إثراء هذه الدراسة.

المطلب الثالث: أدوات المعالجة الإحصائية

قام الباحث بالاعتماد على العديد من الأدوات والاختبارات الإحصائية لاختبار صدق وثبات الإستبيان، اعتدالية البيانات، تحليل البيانات، اختبار صحة الفرضيات والوصول إلى النتائج، وتتمثل هذه الأدوات والاختبارات فيما يلي:

1- التكرارات: تم الاعتماد عليها في تحديد عدد أفراد العينة المتميزين بكل خاصية من الخصائص الشخصية.

2-النسب المئوية: تم الاعتماد عليها في تحديد عدد أفراد العينة المتميزين بكل خاصية من الخصائص الشخصية.

3- الوسط الحسابي: وتمَّ الاعتماد عليه في تحديد متوسط إجابات أفراد العينة على كل فقرة من الفقرات، وكل محور من المحاور، ويتم حسابه في حال وجود مجموعة من القيم (x_1، x_2، x_3،..... x_n) فإن وسطها الحسابي ويرمز له بـ $\overline{X}$ في حالة العينة n سيكون عبارة عن مجموع هذه القيم مقسومة على عددها[1]، أي:

$$\overline{X} = \frac{\sum_{i=1}^{n} xi}{n}$$

4- الوزن النسبي: وتمَّ الاعتماد عليه لتحديد مدى موافقة أفراد العينة على محتوى كل فقرة من الفقرات و كل محور من المحاور.

5- معامل ارتباط سبيرمان: يمكن استخدامه مع كل المعطيات الكمية والمعطيات النوعية، ويعود إلى فصيلة التوزيعات الحرة (غير المعلمية) أي التي لا يشترط فيها استيفاء التوزيع الطبيعي لقيمة متغيراتها، ويفضل استخدامه مع المعطيات النوعية فقط، لأن استخدامه مع المعطيات الكمية يكون أقل دقة من معامل ارتباط بيرسون البسيط، وصيغته هي[2]:

$$r_s = \frac{6\sum d_i^2}{n(n^2-1)}$$

[1] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي: التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدويا وباستخدام برنامج SPSS**، الطبعة الأولى: الإصدار الثالث، ص132.

[2] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **الأساليب التطبيقية لإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام SPSS**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 184.

حيث أنَّ d هو الفرق بين رتبة أو تسلسل مشاهدة ما حسب المتغير الأول x_1 ورتبتها حسب المتغير الثاني x_2....، وعندما يكون هناك عدة مشاهدات بنفس المستوى يعتبر الوسط الحسابي هو رتبة كل واحدة من تلك المشاهدات ترتيبها تصاعديا، وإنَّ n هي عدد المشاهدات.

6- معامل ألفا كرونباخ: هو من أشهر المقاييس التي يتمَّ الاعتماد عليها لمعرفة ثبات الاستبيان من عدمه، ويعتمد على حساب التباينات بين إجابات أفراد العينة، وارتفاع درجة معامل ألفا كرونباخ للفقرات والمحاور هو دليل على ثبات أداة الدراسة.

7- اختبار كولمجروف-سمرنوف: اعتمدنا عليه في معرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ويعتمد هذا الاختبار على مقارنة التوزيع الاحتمالي التراكمي الفعلي للمتغير بالتوزيع الاحتمالي المطلوب (المتوقع)، وكلما انخفضت قيمة إحصاءة الاختبار (اقتربت من الصفر) كلما دلَّت على اقتراب التوزيع الاحتمالي الفعلي للمتغير من التوزيع الاحتمالي المطلوب مقارنته به، وتكون الفرضية الرئيسية للاختبار أنَّ المتغير يتبع التوزيع الاحتمالي الطبيعي[1].

8- تحليل الانحدار: يبحث الانحدار في العلاقة بين المتغيرات من خلال بناء معادلة تستخدم للتفسير أو للتقدير أو للتوقع أو للتنبؤ بقيمة المتغير التابع Y بدلالة متغير أو متغيرات مستقلة X_i[2]، وتأخذ هذه المعادلة الشكل التالي[3]:

$$\gamma = \beta_0 + \beta_1 \chi + e$$

حيث:

γ: هو المتغير التابع (جودة القوائم المالية).

χ: هو المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة.

β_0: هو الجزء المقطوع من المحور الرأسي ويعكس قيمة γ في حالة $\chi=0$.

β_1: ميل الخط المستقيم $(\beta_0 + \beta_1 \chi)$، ويعكس مقدار التغير في γ إذا تغيرت χ بوحدة واحدة.

e:هو الخطأ العشوائي، والذي يعبر عن الفرق بين القيمة الفعلية γ، والقيمة المقدرة $\hat{y} = (\beta_0 + \beta_1 \chi)$، أي أنَّ: $e = \gamma - (\beta_0 + \beta_1 \chi)$.

[1] جبريل رامي صلاح، **تحليل البيانات خطوة بخطوة في SPSS**، النسخة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2020، ص 202.
[2] عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، مرجع سبق ذكره، 2009، ص 211.
[3] أبوبكر بوسالم، **دور التمكين الإداري في التميز التنظيمي "دراسة ميدانية على شركة سونطراك البترولية الجزائرية"-المديرية الجهوية للإنتاج بحاسي الرمل-**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014، ص 216.

9- معامل التحديد: هو مقياس إحصائي يستخدم لقياس جودة توفيق النموذج وهو يمثل نسبة الاختلاف في قيم المتغير التابع التي يفسرها نموذج الانحدار، ورياضيا معامل التحديد ما هو إلاَّ مربع معامل الارتباط المتعدد، والقيمة التي يأخذها معامل التحديد هي نسبة ما يفسره معامل الارتباط الموفق من العلاقة السببية بين المتغير التابع والمتغير التوضيحي[1].

10- اختبار Khi-deux: يتمُّ الاعتماد على هذا الاختبار إذا كانت البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وهو أحد الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، يتم استخدامه عند التعامل مع متغير وصفي (اسمي كان أو رتبي) للتعرف على ما إذا كانت التكرارات موزعة على التقسيمات بشكل متساوي أو غير متساوي، أو قد نكون مهتمين بالتعرف على التوزيع الاحتمالي الذي يتبعه هذا المتغير، وتعرف إحصاءة مربع كاي (Khi-deux) لجودة التوفيق بين التكرارات المشاهدة في المتغير والمتوقعة له بالصيغة التالية[2]:

$$\chi_c^2 = \sum_{i=1}^{k} \frac{(o_i - e_i)^2}{e_i}$$

حيث o_i هي القيم المشاهدة للتقسيم i، e_i هي قيم التكرارات المتوقعة للتقسيم i، وκ هو عدد تقسيمات المتغير، وتكون درجات الحرية مساوية لعدد تقسيمات المتغير ناقصا واحد.

11- اختبار Kruskal-Wallis test: هو بديل تحليل التباين باتجاه واحد One way Anova في حالة التوزيع الحر، أي هو أحد الاختبارات اللامعلمية، حيث أن يختبر تساوي عدة متوسطات، أو يختبر ما إذا كانت العينات المستقلة مسحوبة من مجتمعات متطابقة التوزيع، وكذلك اختبار الوسيط الذي يتحقق من الاختلافات بين توزيعات المتغيرات محل الاختبار[3].

12- اختبار mann-whitney test: تمَّ الاعتماد على اختبار مان وينتي في معرفة مصدر الفروق ذات الدلالة الإحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى للمتغيرات الشخصية، وهذا بعد إجراء اختبار **Kruskal-Wallis test** والتأكد من وجود الفروق التي تعزى للمتغيرات الشخصية.

بعد تحديد الأدوات والاختبارات التي تمَّ الاعتماد عليها في هذه الدراسة، والتعريف بها، سيتم التطرق في المبحث الموالي إلى كيفية بناء أداة الدراسة.

[1] جبريل رامي صلاح، مرجع سبق ذكره، ص 170.
[2] نفس المرجع، ص194.
[3] نفس المرجع، ص 204.

المبحث الثاني: بناء أداة الدراسة الميدانية واختبار الصدق الظاهري.

يتوقف اختيار أداة الدراسة الميدانية على طبيعة الدراسة المراد القيام بها وطبيعة البيانات المراد جمعها وطبيعة المجتمع المراد إجراء الدراسة عليه إضافة إلى الوقت المتوفر والإمكانيات المتاحة، وقد حاول الباحث المفاضلة بين الاستبيان والمقابلة في هذه الدراسة، وبعد الاطلاع على الدراسات السابقة ولتسهيل عملية تحليل البيانات والوصول إلى نتائج ذات مصداقية تمَّ الاستقرار على خيار الاستبيان الذي يعتبر الأنجع نظرا لطبيعة الدراسة وطبيعة المجتمع الذي تتم فيه.

المطلب الأول: بناء أداة الدراسة

مرت عملية إعداد الإستبيان بمجموعة من الخطوات أهمها:

1- الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي تتضمن أحد متغيرات الدراسة، إضافة إلى عدد كبير من الكتب والأوراق البحثية والرسائل والأطروحات والقوانين الصادرة في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، إضافة إلى لدراسات الميدانية الأخرى التي تمَّ إجراؤها على نفس مجتمع الدراسة، بهدف تحديد نوع وحجم المعلومات الواجب جمعها، كما اعتمدنا على المقابلة مع الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بهدف التأكد من واقع الاعتماد على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية قبل إجراء الدراسة، وتمَّ إعداد من خلالها الإطار النظري للدراسة وتصوُّر الأسئلة التي يمكن صياغتها في شكل فقرات للاستبيان.

2- بناء أداة الدراسة في صورتها الأولية قبل عرضها على المشرف والمحكمين، والتي تضمنت وتشكلت في الواجهة وثلاث أقسام كما يلي:

- **الواجهة:** تتضمن شعار الجامعة، إسم المركز الجامع والمعهد، وإسمي الباحث والمشرف، إضافة إلى مقدمة صغيرة في شكل طلب الإجابة على فقرات هذا الاستبيان مع ذكر موضوع الدراسة ضمنها.

- **القسم الأول:** وتضمن هذا القسم المعلمات الشخصية الضرورية والتي يمكن أن يكون لها اثر أو أن تحدث فروقات في إجابات أفراد العينة، وهي عبارة عن 5 متغيرات تتمثل في:

- **العمر:** والذي يمكن أن يكون عامل معبر عن مستوى وعي وجدية الفرد.
- **الخبرة المهنية:** والتي تعبر عن تجربة وممارسة الفرد في ميدان عمله.
- **المؤهل العلمي:** والذي يبيّن المستوى العلمي للشخص ومؤهلاته ودرجة كفاءته.
- **التخصص:** وهو يعبر عن الميدان الذي اكتسب فيه الفرد مؤهلاته، كما يمكن أن يكون معبراً عن ميوله.

- **المهنة:** وهي تعبر عن انتماء الفرد لإحدى الفئتين، إماَّ الباحثين الأكاديميين الذين يدرِّسون في الجامعة تخصصات المحاسبة والمالية والجباية والتدقيق، أو المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة في ولاية الجزائر.

– **القسم الثاني:** ويتعلق بالمتغير المستقل وهو الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة ويتضمن 13 فقرة، وقد تمَّ صياغة هذه الفقرات لمعرفة آراء أفراد العينة حول إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث أن فقرات هذا القسم كانت تصبُّ في اتجاهين، الأول هو معيقات الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، والثاني هو الإيجابيات التي يمكن أن يعود بها الإفصاح عن التثبيتات على البيئة المحاسبية الجزائرية.

– **القسم الثالث:** ويتعلق بالمتغير التابع وهو جودة القوائم المالية، ويتضمن فقرة 34 وقد تمَّ تقسيمه إلى أربع محاور اعتماداً على أربع الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الواردة في القوائم المالية وهي الملاءة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، والتي ظهرت في شكل أربع متغيرات تابعة وتمَّ دراسة أثر المتغير المستقل على كل خاصية منها على حدى، حيث يتم في كل محور دراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على خاصية واحدة من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

وبهدف تسهيل الاعتماد على برنامج الـ SPSS لإجراء الاختبارات الإحصائية تمَّ ترميز إجابات أفرد العينة اعتمادا على مقياس "ليكرت" الخماسي، كما تمَّ ترميز المتغيرات الشخصية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: ترميز إجابات أفراد العينة الدراسة

المتغير	الفئة	الرمز
العمر	أقل من 25 سنة	1
	من 26 إلى 35 سنة	2
	من 36 إلى 45 سنة	3
	46 سنة فأكثر	4
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	1
	من 6 إلى 10 سنوات	2
	11 سنة فأكثر	3
المؤهل العلمي	تقني سامي	1
	ليسانس	2

	ماستر	3
	ماجستير/ دكتوراه	4
التخصص	محاسبة	1
	مالية	2
	تدقيق	3
	جباية	4
الوظيفة	مهني	1
	أكاديمي	2
الفقرات	موافق بشدة	5
	موافق	4
	محايد	3
	غير موافق	2
	غير موافق بشدة	1

المصدر: من إعداد الباحث.

كما سبق وأن ذكرنا فقد تمَّ الاعتماد على الأسئلة المغلقة في هذه الدراسة، حيث أنَّ أفراد العينة عند الإجابة على فقرات محاور الدراسة يكونون مجبرين على اختيار أحد المتغيرات الخمسة وهي موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، وسيتم التطرق في المطلب الموالي إلى كيفية صياغة وإعداد محاور وفقرات الإستبيان.

المطلب الثاني: صياغة محاور الإستبيان

يتكون هذا الاستبيان من ثلاث أقسام كما سبق وأن ذكرنا، حيث يتمثل القسم الأول في المتغيرات الشخصية، بينما يمثل القسمين الثاني والثالث محاور الدراسة والتي عددها الإجمالي خمسة، حيث جاء المحور الأول في القسم الثاني للاستبيان ويتضمن المتغير المستقل، بينما جاءت المحاور الأربعة المتبقية في القسم الثالث من الإستبيان وهي متعلقة بأثر المتغير المستقل على المتغيرات التابعة كما يلي:

المحور الأول: الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة

ويتضمن 13 فقرة، وهي من الفقرة "1" إلى الفقرة "13"، وتتمحور فقراته حول إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تتضمن فقراته بعض

الشروط اللازمة لذلك للاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات، إضافة إلى بعض الإيجابيات الممكن تحققها إذا اعتمدنا على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات.

المحور الثاني: أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية

ويتضمن 11 فقرة، وهي من الفقرة "14" إلى الفقرة "24"، وتمَّ صياغة هذا المحور لدراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية، حيث تمَّت صياغة فقرات هذا المحور لمعرفة آراء أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على تحقق كل شرط من شروط ملاءة القوائم المالية على حدى، والمتمثلة في القدرة التنبؤية، إمكانية التأكد من التقديرات السابقة، التوقيت المناسب، زيادة درجة التأكد عند اتخاذ القرارات.

المحور الثالث: أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية

ويتضمن 10 فقرات، وهي من الفقرة "25" إلى الفقرة "34"، وتمَّ صياغة هذا المحور لدراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية، حيث تمَّت صياغة فقرات هذا المحور لمعرفة آراء أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على تحقق كل شرط من الشروط اللازمة لتحقق خاصية الموثوقية في القوائم المالية على حدى، والمتمثلة في التعبير الصادق، القابلية للتحقق، والموضوعية، الحياد، الخلو من الأخطاء.

المحور الرابع: أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة

ويتضمن 7 فقرات، وهي من الفقرة "35" إلى الفقرة "41"، وتمَّ صياغة هذا المحور لدراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة، حيث تمَّت صياغة فقرات هذا المحور لمعرفة آراء أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على تحقق كل شرط من شروط قابلية القوائم المالية للمقارنة على حدى، والمتمثلة في الثبات والتماثل، أي استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراءات تقييم تلك المعلومات، إضافة على الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

المحور الخامس: أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم

ويتضمن 6 فقرات، وهي من الفقرة "42" إلى الفقرة "47"، وتمَّ صياغة هذا المحور لدراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم، حيث تمَّت صياغة فقرات هذا المحور لمعرفة آراء أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على تحقق كل شرط من شروط قابلية القوائم المالية للفهم على حدى، والمتمثلة في توفر المعلومات حول المسائل المعقدة التي

يجب أن تتضمنها القوائم المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، ويجب ترتيب وتنظيم هذه المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم قراءتها بيسر وسهولة.

وبعد الانتهاء من إجراءات إعداد مسودة الاستبيان بالطريقة التي المذكورة تمَّ عرضها على المشرف الذي قام بتقديم العديد من التوجيهات والنصائح القيمة، سواءً من الناحية المنهجية أو فيما يتعلق بصياغة الفقرات، ولتسهيل عملية تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS وإجراء مختلف الاختبارات قام الباحث بترميز محاور الاستبيان السالفة الذكر كما يلي:

الجدول رقم 18: ترميز محاور الاستبيان

المحاور	عنوان المحور	الفقرات	الرموز
المحور الأول	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	13-1	B1
المحور الثاني	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	24-14	B2
المحور الثالث	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	34-25	B3
المحور الرابع	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	41-35	B4
المحور الخامس	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	47-42	B5
المتغير التابع		B5-B2	V.DEP
جميع المحاور		B5-B1	Total

المصدر: من إعداد الباحث

كما تمَّ ترميز فقرات الاستبيان والبالغ عددها 47 بالحرف "N" مع رقم الفقرة، وهذا يعني أن فقرات الاستبيان ستأخذ الرموز التالية: N1، N2، N3،.....،N46، N47، وذلك لتسهيل عملية تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS وإجراء مختلف الاختبارات.

وبعد الانتهاء من إعداد الاستبانة وترميز محاورها وفقراتها، يجب القيام باختبار الصدق والثبات، وسيكون اختبار الصدق الظاهري للاستبيان أول مرحلة يبدأ بها الباحث في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: الصدق الظاهري لأداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان مدى قدرته على جمع المعلومات التي يريدها الباحث، وعادة ما يتم اختبار ذلك بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين والخبراء في صياغة الاستبيانات، للتأكد من دقة صياغة فقرت الاستبيان وصحة العبارات المستخدمة فيه، ومدى وضوحها، ويتكون المحكمون الموجه إليهم الاستبيان من المتمرسين في مناهج البحث وإعداد الاستبيان والمختصين في المجال الموضوعي للبحث الذي يعدُّ فيه الاستبيان، ويتم اختبار صدق الاستبيان أيضا بتطبيقه على مجموعة محدودة من الأفراد (عينة استطلاعية أو تجريبية) يكونون متفقين في خصائصهم مع مجتمع البحث من أجل تحديد درجة تجاوب المستوجبين مع الاستبيان، الأسئلة الغامضة، مشكلات التصميم والمنهجية[1].

وبغية اختبار صدق الاستبيان تمَّ عرضه على مجموعة من الأساتذة المختصين في منهجية البحث العلمي وفي مجال الدراسة كما هو موضح في (الملحق رقم 03)، إضافة إلى بعض المهنيين ذوي الخبرة في الإشراف على تربصات الطلبة من أجل تحكيمها، حيث تم عرض الفقرات عليهم اعتمادا على الإجابة المغلقة، يعني يستطيع المحكم اختيار أحد الرقمين الرقم "1" أو الرقم "2"، حيث أنَّ الرقم "1" يشير إلى أن العبارة صالحة ومهمة والرقم "2" يشير إلى أنَّ العبارة غير صالحة وغير مهمة كما هو موضح في (الملحق رقم 03)، ولقد تمَّ الالتزام بالنصائح المقدمة وإجراء التعديلات المطلوبة، كما تمَّ أيضا توزيع الاستبيان على عينة استطلاعية متكونة من 15 فرد للتأكد من الفهم الجيد لفقراته من طرف عينة الدراسة وتم الاعتماد على الأسئلة المغلقة كما سبق وأن ذكرنا من خلال مقياس ليكارت الخماسي، وعند استرجاع الاستمارات من العينة الاستطلاعية حاول الباحث تبسيط لغة الفقرات أكثر حتى يتسنى لأفراد العينة فهمها والإجابة عليها بكل سهولة وعن قناعة تامة، كما قام بإعادة صياغة بعض الفقرات لأنها كانت طويلة، إضافة إلى أن ممارسي مهنة المحاسبة يمارسون مهامهم اعتماداً على اللغة الفرنسية لذا كان من المتوقع أن يجدوا العديد من الصعوبات في فهم محتوى فقرات الاستبيان فقام الباحث باستخدام مصطلحات مفهومة وواسعة الانتشار وصياغة الفقرات بأبسط تعبير ممكن، وتمَّ حذف البعض الآخر تخوفا من ملل أفراد العينة وامتناعهم عن الإجابة لأن عدد الفقرات كان كبيراً في البداية.

بعد اختبار الصدق الظاهري وتعديل الاستبيان سيتم القيام بالخطوات الموالية لذلك في المبحث الموالي وهي اختبار الصدق البنائي والثبات لأداة الدراسة.

[1] عبد المجيد قدي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

المبحث الثالث: اختبار الصدق البنائي وثبات أداة الدراسة واعتدالية التوزيع

تعتبر مرحلة اختبار الصدق البنائي ومرحلة اختبار الثبات خطوات هامة قبل توزيع الاستبيان على عينة الدراسة، والهدف من هذه المرحلة هو التأكد من مدى اتساق النتائج بحيث لو تمَّ إعادة وتكرار نفس الاستبيان لأدى إلى الحصول على نفس النتائج، وتتم هذه الاختبارات وفق مجموعة من الأدوات الإحصائية، وهذا ما سيتضمنه هذا المبحث، كما سيتم التطرق إلى اختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهذا بعد التأكد من صدق وثبات الاستبانة وتوزيعها على أفراد العينة واستلامها مملوءة لأن هذا شرط ضروري لتحليل البيانات الواردة فيها وفق مجموعة من الأدوات الإحصائية.

المطلب الأول: الصدق البنائي لأداة الدراسة

اعتمد الباحث في قياس الصدق البنائي لأداة الدراسة على حساب معامل ارتباط "سبيرمان" من خلال قياس قوة الارتباط بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحور اعتمادا على برنامج SPSS، حيث تمَّ توزيع الاستبيان على عينة استطلاعية مكونة من 32 وتمَّ اختيار هذا العدد من طرف الباحث لأنه يمثل 10 % من إجمالي عينة الدراسة، وتم قياس معامل الارتباط على أساس إجابات العينة الاستطلاعية، وكانت نتائج حساب قوة الارتباط "سبيرمان" للمحاور الخمسة للاستبيان كما يلي:

1- الصدق البنائي لفقرات المحور الأول " الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة ":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بحساب معامل الارتباط "سبيرمان" لفقرات المحور الأول (الملحق رقم 6) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 19: معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الأول

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	يفضل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإعتماد على التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة لسهولة تطبيقها.	*0.413	0.019
2	يتمتع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر بدرجة الوعي والفهم اللازمة للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.	**0.653	0.000
3	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من مستثمرين وموظفي البنوك والإدارة الضريبية بدرجة مقبولة من الوعي لفهم القوائم المالية التي تمَّ الاستناد فيها إلى القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.	**0.585	0.000

4	يتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يشجع على اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات	**0.518	0.002
5	أزال معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات.	*0.430	0.014
6	تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبالتالي فهي تتيح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.	**0.538	0.001
7	تتحدد أسعار التثبيتات المادية في السوق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار وهو ما يسمح بتحديد القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.	**0.483	0.005
8	تتميز أسواق بعض أنواع التثبيتات المادية في الجزائر بالاحتكار مثل سوق السيارات ولكن هذا لا يؤثر في تحديد القيمة العادلة لها.	*0.448	0.010
9	يسمح الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري	*0.418	0.017
10	في حالة استعانة المؤسسة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية فإن تكاليف عملية إعادة التقييم لا تكون مرتفعة ولا تشكل عائقا أمامها	**0.505	0.003
11	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية في القوائم المالية يعكس الوجود الفعلي لها	**0.652	0.000
12	تساهم الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة في توفير متطلبات الإفصاح الشامل الذي يحسِّن الشفافية ويلبي احتياجات المساهمين والمستثمرين والدائنين	**0.567	0.001
13	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في رفع كفاءة السوق المالي الجزائري	**0.473	0.006

* له دلالة إحصائية أقل أو يساوي 0.05.

** له دلالة إحصائية قوية أقل أو يساوي 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 06)

2- الصدق البنائي لفقرات المحور الثاني "ملاءة القوائم المالية":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بحساب معامل الارتباط "سبيرمان" لفقرات المحور الثاني (الملحق رقم 6) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 20: معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الثاني

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
14	توفر القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية عالية	**0.485	0.005
15	تمثل المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة أساسا دقيقا لإعداد التقديرات.	**0.753	0.000
16	توفر القوائم المالية التي تمَّ إعدادها استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية تساعد على تأكيد أو تصحيح التقديرات السابقة.	**0.592	0.000
17	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات متخذ القرار في الحصول على معلومات محاسبية تمثل القيم السوقية العادلة في الوقت المناسب	*0.408	0.020
18	الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات يسمح بعرض القوائم المالية السنوية في التوقيت المناسب ولا يؤدي إلى تأخرها مقارنة بمداخل القياس الأخرى	**0.517	0.002
19	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات لا يؤخر إعداد التقارير المالية المرحلية	**0.517	0.002
20	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في زيادة درجة التأكد لدى الدائنين عند اتخاذ قرارات التمويل.	**0.546	0.001
21	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المادية المسؤولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتجديدها أو التنازل عنها.	**0.651	0.000
22	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.	**0.768	0.000
23	يساعد الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق القيمة العادلة في تقديم معلومات ملائمة لتفسير اختلاف القيمة الدفترية عن القيم السوقية.	**0.556	0.001
24	الاعتماد على مدخل السوق في تحديد القيمة العادلة للتثبيتات يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأن هذه الأسعار تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدولة.	**0.489	0.005

* له دلالة إحصائية أقل أو يساوي 0.05.

** له دلالة إحصائية قوية أقل أو يساوي 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 06)

3- الصدق البنائي لفقرات المحور الثالث "موثوقية القوائم المالية":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بحساب معامل الارتباط "سبيرمان" لفقرات المحور الثالث (الملحق رقم 6) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 21: معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الثالث

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
25	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يجعلها تعكس الواقع الاقتصادي بصدق.	**0.502	0.003
26	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يجعل القوائم المالية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول المؤسسة	**0.724	0.000
27	الإفصاح عن الناتج الحقيقي لإعادة تقييم التثبيتات "فارق إعادة التقييم" في القوائم المالية يزيد من مصداقيتها.	**0.470	0.007
28	القياس المحاسبي للتثبيتات المستند إلى القيمة العادلة أكثر موضوعية من مداخل القياس المحاسبي الأخرى حيث يعتمد على تقديرات واقعية ملموسة بعيدا الأحكام الذاتية	*0.370	0.037
29	يضمن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات حياد القياس المحاسبي	**0.524	0.002
30	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يعطي لمستخدمي القوائم المالية معلومات خالية من الأخطاء.	**0.587	0.000
31	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يعطي إمكانية التحقق من أسعارها لتوفر أدلة الإثبات.	**0.493	0.004
32	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	**0.724	0.000
33	تمثل القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية النقد المتوقع الحصول عليه إذا تم التنازل عن التثبيت في تاريخ الإفصاح.	**0.678	0.000
34	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في الحد من التلاعب في الحسابات.	*0.359	0.044

* له دلالة إحصائية أقل أو يساوي 0.05.

** له دلالة إحصائية قوية أقل أو يساوي 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 06)

4- الصدق البنائي لفقرات المحور الرابع "قابلية القوائم المالية للمقارنة":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بحساب معامل الارتباط "سبيرمان" لفقرات المحور الرابع (الملحق رقم 6) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 22: معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الرابع

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
35	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يسمح بالقيام بعملية المقارنة بينها لأن قوائمها المالية تكون مبنية على نفس الأسس.	0.416*	0.018
36	تسمح عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة بالمقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة لعدة سنوات ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية في مثل التغيرات في أسعار الفائدة والتضخم.	0.720**	0.000
37	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.	0.790**	0.000
38	تساعد عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة مؤسسات بالمقارنة بين نتائج التحليل لقوائمها المالية المعدة اعتماداً على نفس الأسس، وبالتالي تكون نتائج المقارنة أكثر صحة.	0.409*	0.020
39	الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات بشكل دوري يجعل نتائج التحليل المالي للمؤسسة أكثر دقة من خلال الاعتماد على قوائم مالية معدَّة على نفس الأسس لعدة سنوات.	0.574**	0.001
40	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة بتحديد المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أثر دقة وصحة.	0.588**	0.001
41	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية نحو هذا المدخل كأساس لتقييم التثبيتات.	0.555**	0.001

* له دلالة إحصائية أقل أو يساوي 0.05.

** له دلالة إحصائية قوية أقل أو يساوي 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 06)

5- الصدق البنائي لفقرات المحور الخامس "قابلية القوائم المالية للفهم":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بحساب معامل الارتباط "سبيرمان" لفقرات المحور الخامس (الملحق رقم 6) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 23: معامل الارتباط ومستوى الدلالة لفقرات المحور الخامس

	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
42	يتميز مدخل القيمة العادلة بالبساطة والوضوح خاصة في ظل وجود المعيار IFRS 13 "قياس القيمة" الذي أزال الغموض والتعقيد حول مفهومها.	**0.742	0.000
43	يتطلب الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات مجموعة من الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مما يجعل القوائم المالية شاملة لكافة الإيضاحات والتفسيرات.	**0.760	0.000
44	الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم.	**0.463	0.008
45	تتماشى برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدَّة استنادا إلى القيمة العادلة فهمها.	**0.626	0.000
46	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن كل التثبيتات بصورة مستمرة يعني تعوُّد مستخدمي القوائم المالية على ثبات طرق التقييم المعتمدة في إعدادها مما يزيد من قابلية القوائم المالية للفهم.	**0.583	0.000
47	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يزيد من التوافق بين النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم على المستوى الدولي.	**0.569	0.001

* له دلالة إحصائية أقل أو يساوي 0.05.

** له دلالة إحصائية قوية أقل أو يساوي 0.01.

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 06)

يتَّضح من هذه الجداول أن معاملات ارتباط "سبيرمان" بين درجة الفقرة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه بالنسبة لكل محاور الاستبيان دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية 0.05، كما أن أغلبها دالة

إحصائيا عند مستوى الدلالة 0.01 وبالتالي فهي ذات دلالة إحصائية قوية، وزيادة على ذلك فإنَّ معاملات الارتباط تتراوح بين 0.359 و0.790، وأغلبها يتجاوز 0.5، وعليه فإن جميع الفقرات متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ما يدل على الصدق البنائي والاتساق الداخلي بين فقرات الاستبيان، أي أنَّ فقرات ومحاور الاستبيان صادقة لما وضعت لقياسه وأن هذا الاستبيان صالح للدراسة.

المطلب الثاني: ثبات لأداة الدراسة

بعد التأكد من الصدق الظاهري والصدق البنائي للاستبيان يجب التأكد من ثباته قبل توزيعه على العينة المختارة، وسيتم الاعتماد في ذلك على برنامج SPSS من خلال طريقة ألفا–كرونبا.

تعتبر طريقة معامل ألفا كرونباخ أشهر طريقة للتأكد من ثبات أداة الدراسة، وعليه فقد قام الباحث بحساب معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل وللمحاور كل على حدى اعتمادا على برنامج SPSS وإجابات العينة الاستطلاعية المقدر عددها بـ 32 فرد كما هو موضح في (الملحق رقم 07)، حيث بلغ معامل ألفا كرونباخ للاستبيان 0.845 وهو نسبة ثبات قوية ومقولة جدا بما أنها أكبر من 0.7، وأمَّا فيما يتعلق بمحاور الدراسة فقد تمَّ الحصول على النتائج الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 24: معامل ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان

المحاور	عنوان المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	13	0.776
الثاني	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	11	0.805
الثالث	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	10	0.749
الرابع	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	7	0.704
الخامس	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	6	0.702
الثبات الكلي (جميع الفقرات)		47	0.845

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على مخرجات SPSS (الملحق رقم 07)

يتضح من هذا الجدول أن معاملات ألفا كرونباخ لمحاور الاستبيان كلها أكبر من 0.7 فهي مقبولة إذن، وهذا يدل على الثبات القوي لكل محاور الاستبيان، حيث نجد أن معامل ألفا كرونباخ للمحور الأول يساوي 0.776 وهو معامل مقبول ويدل على ثبات فقرات المحور الأول، وبلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الثاني 0.805، وهذا يدل على الثبات القوي لمحاور الاستبيان، أما معامل ألفا كرونباخ للمحور الثالث فقد بلغ 0.749، بينما بلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الرابع 0.704، وبلغ معامل ألفا كرونباخ للمحور الخامس 0.702، وهي معاملات مقبولة بينما أنها أكبر من 0.7، وهذا يدل على ثبات فقرات الاستبيان وأنه صالح للدراسة.

المطلب الثالث: اختبار اعتدالية التوزيع

حاول الباحث دراسة اعتدالية التوزيع وذلك بإجراء اختبار كولمجروف–سمرنوف على البيانات بعد تفريغ إجابات عينة الدراسة كاملة والتي وصل عددها إلى 306 في برنامج SPSS وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 25: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات

المحاور	عنوان المحور	قيمة z	مستوى الدلالة
الأول	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	0.168	0.000
الثاني	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	0.114	0.000
الثالث	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	0.186	0.000
الرابع	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	0.231	0.000
الخامس	أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	0.227	0.000
جميع الفقرات		0.072	0.001

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على برنامج SPSS (الملحق رقم 08)

يتضح من الجدول السابق الذي يتضمن نتائج اختبار كولمجروف–سمرنوف أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ومستوى الدلالة أقل من 0.05 سواءً تعلق الأمر بمستوى الدلالة للمحاور كل على حدى

أو مستوى الدلالة الكلي للفقرات، وعليه لا يمكن الاعتماد على الاختبارات الإحصائية المعلمية، ومنه فلا يمكن الاعتماد على اختبار t للعينة الواحدة في تحديد موافقة أفراد العينة على محتوى فقرات الاستبيان وسيتم تعويضه بالاختبار الإحصائي اللامعلمي khi-deux، كما أنه لن يتم الاعتماد على تحليل التباين في اتجاه واحد " One Way Anova" في اختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة لأنه يتطلب أن تتبع البيانات التوزيع الطبيعي، بينما تتبع البيانات التي تمَّ جمعها من خلال توزيع الاستبيان على عينة الدراسة التوزيع الحر، ومنه فيجب الإعتماد الاختبارات اللامعلمية، حيث سيتم الاعتماد على اختبار "Kruskal-Wallis test" الذي يعتبر الاختبار البديل الأنسب لتحليل التباين في اتجاه واحد " One Way Anova" في هذه الحالة إضافة إلى اختبار "Mann-Whintey test ".

المبحث الرابع: تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة

سيتم في هذا المبحث تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات الاستبيان كلها، وسيتم الاعتماد في ذلك على مجموعة من الأدوات الإحصائية وهي متمثلة في الوسط الحسابي بغرض معرفة متوسط إجابات أفراد العينة حول محتوى الفقرات والمحاور، والأوزان النسبية لمعرفة درجة أهمية الفقرة في المحور، إضافة إلى اختبار khi-deux الذي يعتبر الاختبار اللامعلمي الأنسب لمعرفة موافقة أفراد العينة على محتوى الفقرة أو المحور ككل، من خلال تحديد مستوى المعنوية وقيمة x^2 إضافة إلى الوزن النسبي للفقرة أو المحور، حيث تكون الفقرة إيجابية بمعنى يوافق أفراد العينة عليها إذا كانت قيمة x^2 المحسوبة أكبر من "x^2 الجدولية" ومستوى المعنوية أقل من 0.05 و الوزن النسبي أكبر من 60 % (ويتم تحديد قيم x الجدولية حسب الجدول المرفق في الملحق رقم 09) ، وتكون الفقرة سلبية أي لا يوافق أفراد العينة على محتواها إذا كانت قيمة x^2 المحسوبة أقل من x^2 الجدولية و مستوى المعنوية أكبر من 0.05 أو الوزن النسبي أقل من 60 %.

المطلب الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الأول.

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بنتائج اختبار khi-deux لفقرات المحور الأول (الملحق رقم 09) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 26: نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الأول

	الفقرة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة x^2	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
1	يفضل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإعتماد على التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة	4.26	%85.4	152.9	0.000	الأولى

	لسهولة تطبيقها.					
2	يتمتع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر بدرجة الوعي والفهم اللازمة للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.	3.00	%60.0	1.8	0.410	التاسعة
3	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من مستثمرين وموظفي البنوك والإدارة الضريبية بدرجة مقبولة من الوعي لفهم القوائم المالية التي تمَّ الاستناد فيها إلى القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.	2.83	%56.7	138.2	0.000	العاشرة
4	يتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يشجع على اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات	3.16	%63.2	191.4	0.000	الثامنة
5	أزال معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات.	3.64	%72.9	202.6	0.000	السادسة
6	تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبالتالي فهي تتيح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.	2.48	%49.6	526.9	0.000	الثانية عشر
7	تتحدد أسعار التثبيتات المادية في السوق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار وهو ما يسمح بتحديد القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.	2.34	%46.9	478.2	0.000	الثالثة عشر
8	تتميز أسواق بعض أنواع التثبيتات المادية في الجزائر بالاحتكار مثل سوق السيارات ولكن هذا لا يؤثر في تحديد القيمة العادلة لها.	2.68	%53.7	193.9	0.000	الحادية عشر
9	يسمح الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري	3.84	%76.9	477.5	0.000	الرابعة

10	في حالة استعانة المؤسسة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية فإن تكاليف عملية إعادة التقييم لا تكون مرتفعة ولا تشكل عائقا أمامها	3.42	%68.5	223.9	0.000	السابعة
11	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية في القوائم المالية يعكس الوجود الفعلي لها	3.79	%75.9	257.7	0.000	الخامسة
12	تساهم الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة في توفير متطلبات الإفصاح الشامل الذي يحسِّن الشفافية ويلبي احتياجات المساهمين والمستثمرين والدائنين	3.85	%77	127.3	0.000	الثالثة
13	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في رفع كفاءة السوق المالي الجزائري	3.94	%78.9	198.1	0.000	الثانية
B1	المحور الأول	3.33	%66.6	581.3	0.000	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يتضح من الجدول أعلاه أن المحور الأول يتكون من 13 فقرة، سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول محتوى هذه الفقرات اعتمادا على الأوساط الحسابية والأوزان النسبية، وإجراء اختبار khi-deux، وهي مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

1- تحليل آراء أفراد العينة الموافقين على محتوى الفقرات:

- **الفقرة 1:** جاءت هذه الفقرة في الترتيب الأول بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 85.4% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر النسبة الأكبر على الإطلاق في هذا المحور وفي الاستبيان كله، وقد تحصلت على أكبر وسط حسابي في المحور الأول المقدر بـ 4.26، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 152.9 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يفضلون الإعتماد على التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة لسهولة تطبيقها.
- **الفقرة 13:** تحتل هذه الفقرة المرتبة الثانية بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.9% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر ثاني أكبر نسبة في المحور

الأول، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.94، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 198.1 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في رفع كفاءة السوق المالي الجزائري.

- **الفقرة 12:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 77% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.85، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 127.3 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة تساهم في توفير متطلبات الإفصاح الشامل الذي يحسِّن الشفافية ويلبي احتياجات المساهمين والمستثمرين والدائنين.
- **الفقرة 9:** تحتل هذه الفقرة المرتبة الرابعة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 76.9% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.84، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 477.5 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي يسمح بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري.
- **الفقرة 11:** جاءت هذه الفقرة في الترتيب الخامس بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 75.9% وهي نسبة أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.79، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 257.7 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية في القوائم المالية يعكس الوجود الفعلي لها.
- **الفقرة 5:** جاءت هذه الفقرة المرتبة السادسة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 72.9% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.64، كما أن مستوى المعنوية يساوي 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 202.6 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" قد أزال الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات.
- **الفقرة 10:** تحتل هذه الفقرة المرتبة السابعة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 68.5% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد بلغ وسطها الحسابي 3.42، كما

أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 223.9 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّه في حالة استعانة المؤسسة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية فإن تكاليف عملية إعادة التقييم لا تكون مرتفعة ولا تشكل عائقا أمامها.

- **الفقرة 4:** تحتل هذه الفقرة المرتبة الثامنة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 63.2% وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.16، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 191.4 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.48 عند درجة حرية تساوي 4، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ النظام المحاسبي المالي الجزائري يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يشجع على اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات.

2- تحليل آراء أفراد العينة الغير الموافقين على محتوى الفقرات:

- **الفقرة 2:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة التاسعة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 60% أي أنها مساوية للوزن النسبي المتوسط، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.00، وهي نسبة حيادية لا تدل على الموافقة ولا تدل على الرفض، ولكن مستوى المعنوية يساوي 0.410 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 1.8 وهي أقل من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني أنَّ أفراد العينة لا يوافقون على أنَّ الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يتمتعون بدرجة الوعي والفهم اللازمة للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.
- **الفقرة 3:** تحتل هذه الفقرة المرتبة العاشرة بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 56.7% وهي أصغر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 2.83 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على محتوى هذه الفقرة رغم أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 191.4 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، أي يرى أفراد العينة أنَّ الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من مستثمرين وموظفي البنوك والإدارة الضريبية لا يتمتعون بدرجة مقبولة من الوعي لفهم القوائم المالية التي تمَّ الاستناد فيها إلى القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.
- **الفقرة 8:** تحتل هذه الفقرة المرتبة الحادية عشر بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 53.7% وهي أصغر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 2.68 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على محتوى هذه الفقرة رغم أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 193.9 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة

7.81 عند درجة حرية تساوي 3، أي يرى أفراد العينة أنَّ تميُّز أسواق بعض أنواع التثبيتات المادية في الجزائر بالاحتكار مثل سوق السيارات يؤثر في تحديد القيمة العادلة لها.

- **الفقرة 6:** تحتل هذه الفقرة المرتبة الثانية عشر بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 49.6% وهي أصغر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 2.48 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على محتوى هذه الفقرة رغم أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 526.9 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.49 عند درجة حرية تساوي 4، أي يرى أفراد العينة أنَّ التشريعات الضريبية الجزائرية لا تتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبالتالي فهي تتيح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.
- **الفقرة 7:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة عشر بين فقرات المحور الأول من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 46.9% وهي أصغر من الوزن النسبي المتوسط 60% وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 2.34 مما يدل على عدم موافقة أفراد العينة على محتوى هذه الفقرة رغم أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 478.2 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.49 عند درجة حرية تساوي 4، أي يرى أفراد العينة أنّ أسعار التثبيتات المادية في السوق الجزائرية لا تتحدد وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار وهو ما يعيق تحديد القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

أمَّا فيما يتعلق بالمحور الأول ككل "الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة" فقد بلغ الوزن النسبي له 66.6 % وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وبمتوسط حسابي يقدر بـ 3.33، وبلغت قيمة x^2 المحسوبة 581.3 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 28.87 عند درجة حرية تساوي 18، وكان مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل قبول أفراد العينة لفقرات المحور الأول على العموم، أي إمكانية اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، وسيتم التطرق إلى تحليل فقرات المحورين الثاني والثالث في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحورين الثاني والثالث

تعتبر الملاءة والموثوقية من أهم الخصائص النوعية التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية حتى تلبي حاجة مستخدميها، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحليل إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة هاتين الخاصيتين.

الفرع الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بنتائج اختبار khi-deux لفقرات المحور الثاني (الملحق رقم 09) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 27: نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الثاني

	الفقرة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة x^2	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
14	توفر القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية عالية	4.19	%83.7	148.6	0.000	الثالثة
15	تمثل المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة أساسا دقيقا لإعداد التقديرات.	3.84	%76.9	253.9	0.000	السابعة
16	توفر القوائم المالية التي تمَّ إعدادها استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية تساعد على تأكيد أو تصحيح التقديرات السابقة.	3.84	%76.7	161.7	0.000	الثامنة
17	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات متخذ القرار في الحصول على معلومات محاسبية تمثل القيم السوقية العادلة في الوقت المناسب	3.82	%76.4	164.8	0.000	التاسعة
18	الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات يسمح بعرض القوائم المالية السنوية في التوقيت المناسب ولا يؤدي إلى تأخرها مقارنة بمداخل القياس الأخرى	3.43	%68.7	124.5	0.000	العاشرة
19	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات لا يؤخر إعداد التقارير المالية المرحلية	3.15	%62.9	109.1	0.000	الحادية عشر
20	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في زيادة درجة التأكد لدى الدائنين عند اتخاذ قرارات التمويل.	4.20	%83.9	113.1	0.000	الثانية
21	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المادية المسؤولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتجديدها أو التنازل عنها.	4.30	%86.1	47.1	0.000	الأولى

22	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.	4.14	%82.9	233.1	0.000	الرابعة
23	يساعد الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق القيمة العادلة في تقديم معلومات ملائمة لتفسير اختلاف القيمة الدفترية عن القيم السوقية.	3.98	%79.7	215.0	0.000	الخامسة
24	الاعتماد على مدخل السوق في تحديد القيمة العادلة للتثبيتات يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأن هذه الأسعار تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدولة.	3.91	%78.2	256.6	0.000	السادسة
B2	المحور الثاني	3.89	%77.8	314.4	0.000	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يتضح من الجدول أعلاه أن المحور الثاني يتكون من 11 فقرة، سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول محتوى هذه الفقرات اعتمادا على الأوساط الحسابية والأوزان النسبية، وإجراء اختبار khi-deux، وهي مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- **الفقرة 21:** جاءت هذه الفقرة في الترتيب الأول بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 86.1 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر النسبة الأكبر في هذا المحور، وقد تحصلت على أكبر وسط حسابي في المحور الأول المقدر بـ 4.30، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 47.1 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 3.84 عند درجة حرية تساوي 1، مما يعني يوافقون على أن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المادية يساعد المسؤولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتجديدها أو التنازل عنها.
- **الفقرة 20:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 83.9 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.20، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 113.1 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 3.84 عند درجة حرية تساوي 1، مما يعني أنَّ أفراد العينة يرون أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد في زيادة درجة التأكد لدى الدائنين عند اتخاذ قرارات التمويل.
- **الفقرة 14:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 83.7 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط

حسابي يقدر بـ 4.19، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 148.6 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني أنَّ أفراد العينة يوافقون على أنَّ القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة توفر معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية عالية.

- **الفقرة 22:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الرابعة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 82.9 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.14، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 233.1، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يرون أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.
- **الفقرة 23:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الخامسة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 79.7 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.98، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 215.0 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني أنَّ أفراد العينة يرون أنَّ الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق القيمة العادلة يساعد في تقديم معلومات ملائمة لتفسير اختلاف القيمة الدفترية عن القيم السوقية.
- **الفقرة 24:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.2 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.91، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 256.6 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 11.67 عند درجة حرية تساوي 4، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على مدخل السوق في تحديد القيمة العادلة للتثبيتات يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأن هذه الأسعار تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدولة.
- **الفقرة 15:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السابعة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 76.9 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.84، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 253.9 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة تمثل أساسا دقيقا لإعداد التقديرات.
- **الفقرة 16:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثامنة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 76.7 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط

حسابي يقدر بـ 3.84، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 161.7، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ القوائم المالية التي تمَّ إعدادها استنادا إلى القيمة العادلة توفر معلومات محاسبية تساعد على تأكيد أو تصحيح التقديرات السابقة.

- **الفقرة 17:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة التاسعة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 76.4 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.82، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 164.8، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد متخذ القرار في الحصول على معلومات محاسبية تمثل القيمة العادلة في الوقت المناسب.
- **الفقرة 18:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة العاشرة بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 68.7 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.43، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 124.5، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات يسمح بعرض القوائم المالية السنوية في التوقيت المناسب ولا يؤدي إلى تأخرها مقارنة بمداخل القياس الأخرى.
- **الفقرة 19:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الحادية عشر بين فقرات المحور الثاني من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 62.9 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.15، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 109.1 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات لا يؤخر إعداد التقارير المالية المرحلية.

أمَّا فيما يتعلق بالمحور الثاني ككل "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية" فقد بلغ الوزن النسبي له 77.8 %، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وبمتوسط حسابي يقدر بـ 3.89، وبلغت قيمة x^2 المحسوبة 314.4، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 28.87 عند درجة حرية تساوي 18، وكان مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لمحتوى فقرات المحور الثاني على العموم، أي أنَّ أفراد العينة يوافقون على وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية.

الفرع الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بنتائج اختبار khi-deux لفقرات المحور الثالث (الملحق رقم 09) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 28: نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الثالث

	الفقرة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة x^2	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
25	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يجعلها تعكس الواقع الاقتصادي بصدق.	4.03	%80.6	247.6	0.000	الخامسة
26	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يجعل القوائم المالية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول المؤسسة	4.19	%83.8	282.1	0.000	الثانية
27	الإفصاح عن الناتج الحقيقي لإعادة تقييم التثبيتات "فارق إعادة التقييم" في القوائم المالية يزيد من مصداقيتها.	4.20	%84.0	203.0	0.000	الأولى
28	القياس المحاسبي للتثبيتات المستند إلى القيمة العادلة أكثر موضوعية من مداخل القياس المحاسبي الأخرى حيث يعتمد على تقديرات واقعية ملموسة بعيدا الأحكام الذاتية	4.12	%82.4	238.5	0.000	الرابعة
29	يضمن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات حياد القياس المحاسبي	4.17	%83.4	182.0	0.000	الثالثة
30	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يعطي لمستخدمي القوائم المالية معلومات خالية من الأخطاء.	3.63	%72.6	82.6	0.000	التاسعة
31	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يعطي إمكانية التحقق من أسعارها لتوفر أدلة الإثبات.	3.90	%78.0	230.5	0.000	السادسة
32	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.	3.79	%75.8	475.8	0.000	الثامنة

33	تمثل القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية النقد المتوقع الحصول عليه إذا تم التنازل عن التثبيت في تاريخ الإفصاح.	3.88	%77.6	185.0	0.000	السابعة
34	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في الحد من التلاعب في الحسابات.	3.61	%72.2	129.2	0.000	العاشرة
B3	المحور الثالث	3.95	%79.0	278.1	0.000	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يتضح من الجدول أعلاه أن المحور الثالث يتكون من 10 فقرات، سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول محتوى هذه الفقرات اعتمادا على الأوساط الحسابية والأوزان النسبية، وإجراء اختبار khi-deux، وهي مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- **الفقرة 27:** جاءت هذه الفقرة في الترتيب الأول بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 84 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر النسبة الأكبر في هذا المحور، وقد تحصلت على أكبر وسط حسابي في المحور الأول المقدر بـ 4.20، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 203.0 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن الناتج الحقيقي لإعادة تقييم التثبيتات "فارق إعادة التقييم" في القوائم المالية يزيد من مصداقيتها.
- **الفقرة 26:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 83.8 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.19، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 282.1، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يجعل القوائم المالية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول المؤسسة.
- **الفقرة 29:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 83.4 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.17، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 182.0 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يضمن حياد القياس المحاسبي.

- **الفقرة 28:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الرابعة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 82.4 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.12، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 238.5، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ القياس المحاسبي للتثبيتات المستند إلى القيمة العادلة أكثر موضوعية من مداخل القياس المحاسبي الأخرى حيث يعتمد على تقديرات واقعية ملموسة بعيدا الأحكام الذاتية.
- **الفقرة 25:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الخامسة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 80.6 %، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.03، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 247.6، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يجعلها تعكس الواقع الاقتصادي بصدق.
- **الفقرة 31:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.0%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.90، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 230.5، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يعطي إمكانية التحقق من أسعارها لتوفر أدلة الإثبات.
- **الفقرة 33:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السابعة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 77.6%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.88، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 185، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية تمثل النقد المتوقع الحصول عليه إذا تم التنازل عن التثبيت في تاريخ الإفصاح.
- **الفقرة 32:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثامنة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 75.8%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.79، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 475.8، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.

- **الفقرة 30:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة التاسعة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 72.6%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.63، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 82.6 وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يعطي لمستخدمي القوائم المالية معلومات خالية من الأخطاء.
- **الفقرة 34:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة العاشرة بين فقرات المحور الثالث من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 72.2%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.61، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 192.2، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على مساهمة الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في الحد من التلاعب في الحسابات.

أمَّا فيما يتعلق بالمحور الثالث ككل "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية" فقد بلغ الوزن النسبي له 79.0%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وبمتوسط حسابي يقدر بـ 3.95، وبلغت قيمة x^2 المحسوبة 278.1، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 23.68 عند درجة حرية تساوي 14، وكان مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لمحتوى فقرات المحور الثالث على العموم، أي أنَّ أفراد العينة يوافقون على وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية.

وسيتم التطرق إلى المحورين الرابع والخامس في المطلب الموالي.

المطلب الثالث: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحورين الرابع والخامس

إضافة إلى خاصيتي الملاءة والموثوقية يجب أن تتوفر خاصيتي القابلية للمقارنة والقابلية للفهم حتى تتحقق جودة القوائم المالية وتلبي حاجة مستخدميها، وسيتم التطرق في هذا المطلب إلى تحليل إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة هاتين الخاصيتين.

الفرع الأول: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بنتائج اختبار khi-deux لفقرات المحور الرابع (الملحق رقم 09) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 29: نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الرابع

	الفقرة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة x^2	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
35	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يسمح بالقيام بعملية المقارنة بينها لأن قوائمها المالية تكون مبنية على نفس الأسس.	3.78	%75.6	529.8	0.000	الرابعة
36	تسمح عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة بالمقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة لعدة سنوات ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية في مثل التغيرات في أسعار الفائدة والتضخم.	3.57	%71.4	349.4	0.000	السابعة
37	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.	3.92	%78.4	362.1	0.000	الثالثة
38	تساعد عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة مؤسسات بالمقارنة بين نتائج التحليل لقوائمها المالية المعدة اعتماداً على نفس الأسس، وبالتالي تكون نتائج المقارنة أكثر صحة.	3.97	%79.4	296.8	0.000	الأولى
39	الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات بشكل دوري يجعل نتائج التحليل المالي للمؤسسة أكثر دقة من خلال الاعتماد على قوائم مالية معدَّة على نفس الأسس لعدة سنوات.	3.69	%73.8	217.8	0.000	السادسة
40	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة بتحديد المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أثر دقة وصحة.	3.92	%78.40	412.7	0.000	الثانية

41	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية إلى هذا المدخل كأساس لتقييم التثبيتات.	3.71	%74.2	370.0	0.000	الخامسة
B4	المحور الرابع	3.80	76.00%	372.4	0.000	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يتضح من الجدول أعلاه أن المحور الرابع يتكون من 7 فقرات، سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول محتوى هذه الفقرات اعتمادا على الأوساط الحسابية والأوزان النسبية، وإجراء اختبار khi-deux، وهي مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- **الفقرة 38:** جاءت هذه الفقرة في الترتيب الأول بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 79.4%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر النسبة الأكبر في هذا المحور، وقد تحصلت على أكبر وسط حسابي في المحور الأول المقدر بـ 3.97، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ296.8، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة مؤسسات تساعد على المقارنة بين نتائج التحليل لقوائمها المالية المعدة اعتماداً على نفس الأسس، وبالتالي تكون نتائج المقارنة أكثر صحة.
- **الفقرة 40:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.4%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.92، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 412.7، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يسمح بتحديد المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أثر دقة وصحة.
- **الفقرة 37:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.4%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.92، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 362.1، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات يسمح بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.

- **الفقرة 35:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الرابعة بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 75.6%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.78، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 529.8، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يسمح بالقيام بعملية المقارنة بينها لأن قوائمها المالية تكون مبنية على نفس الأسس.
- **الفقرة 41:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الخامسة بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 74.2%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.71، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 370، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 11.67 عند درجة حرية تساوي 4، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية إلى هذا المدخل كأساس لتقييم التثبيتات.
- **الفقرة 39:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 73.8%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.69، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 217.8، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات بشكل دوري يجعل نتائج التحليل المالي للمؤسسة أكثر دقة من خلال الاعتماد على قوائم مالية معدَّة على نفس الأسس لعدة سنوات.
- **الفقرة 36:**جاءت هذه الفقرة في المرتبة السابعة بين فقرات المحور الرابع من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 71.4%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.57، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 349.4، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 9.84 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات يسمح بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.

أمَّا فيما يتعلق بالمحور الرابع ككل "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية لمقارنة" فقد بلغ الوزن النسبي له 76.0%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وبمتوسط حسابي يقدر بـ 3.8، وبلغت قيمة x^2 المحسوبة 372.4، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 19.68 عند درجة حرية تساوي 11، وكان مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد

العينة لمحتوى فقرات المحور الرابع على العموم، أي أنَّ أفراد العينة يوافقون على وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة.

الفرع الثاني: تحليل آراء أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم":

بناءً على مخرجات برنامج SPSS المتعلقة بنتائج اختبار khi-deux لفقرات المحور الخامس (الملحق رقم 09) قمنا ببناء الجدول التالي:

الجدول رقم 30: نتائج اختبار Khi-deux لفقرات المحور الخامس

	الفقرة	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة x^2	مستوى الدلالة	الأهمية النسبية
42	يتميز مدخل القيمة العادلة بالبساطة والوضوح خاصة في ظل وجود المعيار IFRS 13 "قياس القيمة" الذي أزال الغموض والتعقيد حول مفهومها.	4,02	%80.4	610.13	0.000	الثالثة
43	يتطلب الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات مجموعة من الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مما يجعل القوائم المالية شاملة لكافة الإيضاحات والتفسيرات.	4,06	%81.2	344.84	0.000	الثانية
44	الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم.	4,01	%80.2	553.55	0.000	الرابعة
45	تتماشى برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدَّة استنادا إلى القيمة العادلة	3,66	%73.2	479.72	0.000	السادسة

	فهمها.					
46	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن كل التثبيتات بصورة مستمرة يعني تعوُّد مستخدمي القوائم المالية على ثبات طرق التقييم المعتمدة في إعدادها مما يزيد من قابلية القوائم المالية للفهم.	3,94	%78.8	831.68	0.000	الخامسة
47	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يزيد من التوافق بين النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم على المستوى الدولي.	4,13	%82.6	485.294	0.000	الأولى
B5	المحور الخامس	3,97	%79.4	644.67	0.000	

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 09)

يتضح من الجدول أعلاه أن المحور الخامس يتكون من 6 فقرات، سيتم تحليل آراء أفراد العينة حول محتوى هذه الفقرات اعتمادا على الأوساط الحسابية والأوزان النسبية، وإجراء اختبار khi-deux، وهي مرتبة حسب الأهمية النسبية كما يلي:

- **الفقرة 47:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الأولى بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 82.6%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.13، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 485.294، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يزيد من التوافق بين النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم على المستوى الدولي.
- **الفقرة 43:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثانية بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 81.2%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.06، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 344.84، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يتطلب مجموعة من

الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مما يجعل القوائم المالية شاملة لكافة الإيضاحات والتفسيرات.

- **الفقرة 42:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الثالثة بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 80.4%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 4.02، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 610.13، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يعني موافقة أفراد العينة على تميُّز مدخل القيمة العادلة بالبساطة والوضوح خاصة في ظل وجود المعيار IFRS 13 "قياس القيمة" الذي أزال الغموض والتعقيد حول مفهومها.
- **الفقرة 44:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الرابعة بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 80.2%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 % وتعتبر النسبة الأكبر في هذا المحور، وقد تحصلت على أكبر وسط حسابي في المحور الأول المقدر بـ 4.01، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 553.55، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم.
- **الفقرة 46:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة الخامسة بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 78.8%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.94، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 831.68، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 11.67 عند درجة حرية تساوي 4، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن كل التثبيتات بصورة مستمرة يعني تعوُّد مستخدمي القوائم المالية على ثبات طرق التقييم المعتمدة في إعدادها مما يزيد من قابلية القوائم المالية للفهم.
- **الفقرة 45:** جاءت هذه الفقرة في المرتبة السادسة بين فقرات المحور الخامس من حيث الأهمية النسبية التي بلغت 73.2%، وهي أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60 %، وقد تحصلت على وسط حسابي يقدر بـ 3.66، كما أن مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تقدر بـ 479.72، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 11.67 عند درجة حرية تساوي 4، مما يعني موافقة أفراد العينة على أنّ برامج التعليم المحاسبي في الجزائر تتماشى مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدَّة استنادا إلى القيمة العادلة فهمها.

أمَّا فيما يتعلق بالمحور الثاني ككل "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم" فقد بلغ الوزن النسبي له 79.4%، وهو أكبر من الوزن النسبي المتوسط 60%، وبمتوسط

حسابي يقدر بـ 3.97، وبلغت قيمة x^2 المحسوبة 644.67، وهي أكبر من x^2 الجدولية البالغة 18.31 عند درجة حرية تساوي 10، وكان مستوى المعنوية 0.000 وهو أقل من 0.05، مما يدل على قبول أفراد العينة لمحتوى فقرات المحور الخامس على العموم، أي أنَّ أفراد العينة يوافقون على وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم.

يتضح من متوسطات إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة أنَّها تميل إلى الموافقة على وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية باعتبار أنَّ متوسطات كل المحاور كانت أكبر من 3، ولكن التأكد من وجود أثر ذو دلالة إحصائية من عدمه يتطلب إجراء مجموعة من الاختبارات الأخرى لاختبار صحة الفرضيات، وهذا ما سيتمُّ التطرق إليه في المبحث الموالي.

المبحث الخامس: اختبار صحة الفرضيات واستنتاجات وتوصيات الدراسة الميدانية

باعتبار أنَّ الهدف من هذه الدراسة هو التأكد من وجود أثر للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وبعد التطرق إلى كافة الجوانب النظرية لمتغيرات الدراسة، وجمع البيانات وتحليلها، حاول الباحث في هذا المبحث اختبار صحة الفرضيات التي تمت صياغتها، للوصول إلى مجموعة من النتائج التي تحقق أهداف هذه الدراسة.

المطلب الأول: اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى

لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى سيتم الاعتماد على الانحدار الخطي البسيط باستعمال برنامج SPSS، وتمَّ الاستقرار على هذا الخيار بعد الاطلاع على العديد من الدراسات التي تدرس الأثر بين متغير مستقل واحد ومتغير تابع واحد أو عدة متغيرات تابعة، حيث يتم صياغة معادلة خطية تعكس أثر المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) والمتغير التابع (جودة القوائم المالية) ومختلف أبعاد.

وسيتم تحليل نتائج نموذج الانحدار البسيط لمعرفة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، حيث ينقسم المتغير التابع إلى أربعة أبعاد سيتم دراسة وتحليل نموذج الانحدار الخاص بها كل على حدى وهي ملاءة القوائم المالية، موثوقية القوائم المالية، قابلية القوائم المالية للمقارنة، قابلية القوائم المالية للفهم، لاختبار صحة الفرضيات كما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى: ليس هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الأولى التي تتمحور حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر اعتمد الباحث على الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم 31: نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

البيان	معامل الانحدار β_1	معامل التحديد R^2	قيمة F	قيمة T	مستوى المعنوية
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	0.508	0.121	41.820	6.467	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (الملحق رقم 10)

يتضح من الجدول رقم 31 أنّ قيمة β_1 بلغت 0.508 وهذا يعني إحصائيا أنَّ كل زيادة بوحدة واحدة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يؤدي إلى زيادة بـ 0.508 في المتغير التابع (ملاءة القوائم المالية)، وبلغت قيمة معامل التحديد 0.121 مما يدل على أن كل تغير في المتغير المستقل يفسر 12.1% من التباين في المتغير التابع، وبلغت قيمة F المحسوبة 41.820 وهي أكبر من F الجدولية المقدرة بـ 3.87، وبلغت قيمة T المحسوبة 6.467 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، وبلغت قيمة مستوى المعنوية sig=0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا ما يقتضي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

الفرضية الفرعية الثانية: ليس هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثانية التي تتمحور حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر اعتمد الباحث على الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم 32: نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

البيان	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	قيمة F	قيمة T	مستوى المعنوية
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	0.316	0.032	9.915	3.149	0.002

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (الملحق رقم 10)

يتضح من الجدول رقم 32 أنّ قيمة β_1 بلغت 0.316 وهذا يعني إحصائيا أنَّ كل زيادة بوحدة واحدة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يؤدي إلى زيادة بـ 0.316 في المتغير التابع (موثوقية القوائم المالية)، وبلغت قيمة معامل التحديد 0.032 مما يدل على أن كل تغير في المتغير المستقل يفسر 3.2% من التباين في المتغير التابع، وبلغت قيمة F المحسوبة 9.915 وهي أكبر من F الجدولية المقدرة بـ 3.87، وبلغت قيمة T المحسوبة 3.149 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، وبلغت قيمة مستوى المعنوية sig=0.002 وهي أقل من 0.05، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا ما يقتضي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

الفرضية الفرعية الثالثة: ليس هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الثالثة التي تتمحور حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر اعتمد الباحث على الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم 33: نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

البيان	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	قيمة F	قيمة T	مستوى المعنوية
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	−0.033	0.000	0.104	−0.322	0.747

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (الملحق رقم 10)

يتضح من الجدول رقم 33 أنَّ قيمة معامل التحديد 0.000 مما يدل على أن التغير في المتغير المستقل لا يستطيع تفسير التباين في المتغير التابع، وبلغت قيمة F المحسوبة 0.104 وهي أصغر من F الجدولية المقدرة بـ 3.87، وبلغت قيمة T المحسوبة (0.322-) وهي أقل من قيمة T الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، وبلغت قيمة مستوى المعنوية sig=0.747 وهي أقل من 0.05 مما يدل على عدم معنوية هذا التأثير، وعليه فليس هناك أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، مما يقتضي قبول الفرضية العدمية.

الفرضية الفرعية الرابعة: ليس هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

لاختبار صحة الفرضية الفرعية الرابعة التي تتمحور حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر اعتمد الباحث على الانحدار البسيط، وجاءت النتائج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم 34: نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

البيان	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	قيمة F	قيمة T	مستوى المعنوية
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	0.151	0.018	5.693	2.386	0.018

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (الملحق رقم 10)

يتضح من الجدول رقم 34 أنّ قيمة β_1 بلغت 0.151 وهذا يعني إحصائيا أنَّ كل زيادة بوحدة واحدة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يؤدي إلى زيادة بـ 0.151 في المتغير التابع (قابلية القوائم المالية للفهم)، وبلغت قيمة معامل التحديد 0.018 مما يدل على أن كل تغير في المتغير المستقل يفسر 1.8% من التباين في المتغير التابع، وبلغت قيمة F المحسوبة 5.693 وهي أكبر من F الجدولية المقدرة بـ 3.87، وبلغت قيمة T المحسوبة 2.386 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، وبلغت قيمة مستوى المعنوية sig=0.018 وهي أقل من 0.05، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا ما يقتضي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

الفرضية الرئيسية الأولى: ليس هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

بعد اختبار صحة الفرضيات الفرعية للفرضية الرئيسية الأولى، اعتمد الباحث على نفس الطريقة لاختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى التي تتمحور حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وجاءت النتائج كما يبين الجدول التالي:

الجدول رقم 35: نتائج تحليل لانحدار البسيط لاختبار أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

البيان	معامل الانحدار B_1	معامل التحديد R^2	قيمة F	قيمة T	مستوى المعنوية
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية	0.235	0.059	19.054	4.365	0.000

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات SPSS (الملحق رقم 10)

يتضح من الجدول رقم 35 أنّ قيمة β_1 بلغت 0.235 وهذا يعني إحصائيا أنَّ كل زيادة بوحدة واحدة في المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يؤدي إلى زيادة بـ 0.235 في المتغير التابع (جودة القوائم المالية)، وبلغت قيمة معامل التحديد 0.059 مما يدل على أن كل تغير في المتغير المستقل يفسر 5.9% من التباين في المتغير التابع، وبلغت قيمة F المحسوبة 19.054 وهي أكبر من F الجدولية المقدرة بـ 3.87، وبلغت قيمة T المحسوبة 4.365 وهي أكبر من قيمة T الجدولية البالغة 1.96 عند مستوى المعنوية $\alpha \leq 0.05$، وبلغت قيمة مستوى المعنوية sig=0.000 وهي أقل من 0.05، مما يدل على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا ما يقتضي رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

وبعد اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية لها سيتم في المطلب الموالي اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية للتأكد من صحة الفرضية الثانية.

المطلب الثاني: اختبار الفروق بين آراء أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى للمتغيرات الشخصية

اعتمد الباحث في اختبار الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى للمتغيرات الشخصية على الاختبارات اللامعلمية، لأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وإنما هي في توزيع حر، وعليه تم الاعتماد على اختبار "Kruskal–Wallis test" الذي يعتبر الاختبار البديل الأنسب لتحليل التباين في اتجاه واحد " One Way Anova" في هذه الحالة، إضافة إلى اختبار " Mann–Whintey test "، وجاءت الفرضية الرئيسية الثانية كما يلي:

H_0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

1- اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير العمر.

تمَّ الاعتماد على اختبار "Kruskal–Wallis test" في معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى متغير العمر، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 36: نتائج اختبار "Kruskal–Wallis test" المتعلقة بمتغير العمر

المحور	العمر	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة x^2	مستوى الدلالة
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	أقل من 25 سنة	3.307	0.108	16.88	0.001
	من 26 إلى 35 سنة	3.374	0.211		
	من 36 إلى 45 سنة	3.316	0.186		
	46 سنة فأكثر	3.271	0.230		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	أقل من 25 سنة	3.681	0.321	9.33	0.025
	من 26 إلى 35 سنة	3.923	0.293		
	من 36 إلى 45 سنة	3.839	0.312		
	46 سنة فأكثر	3.957	0.277		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	أقل من 25 سنة	3.95	0.212	3.79	0.285
	من 26 إلى 35 سنة	4.017	0.335		
	من 36 إلى 45 سنة	3.915	0.369		

	46 سنة فأكثر	3.898	0.416		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	أقل من 25 سنة	3.785	0.303	11.39	0.010
	من 26 إلى 35 سنة	3.890	0.315		
	من 36 إلى 45 سنة	3.755	0.388		
	46 سنة فأكثر	3.693	0.412		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	أقل من 25 سنة	3.583	1.060	0.117	0.990
	من 26 إلى 35 سنة	3.960	0.219		
	من 36 إلى 45 سنة	3.977	0.222		
	46 سنة فأكثر	3.961	0.224		
جميع المحاور	أقل من 25 سنة	3.662	0.401	14.758	0.002
	من 26 إلى 35 سنة	3.833	0.161		
	من 36 إلى 45 سنة	3.761	0.172		
	46 سنة فأكثر	3.756	0.187		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 11)

يتضح من الجدول رقم 36 وجود فروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات محاور الإستبيان والتي تعزى لمتغير العمر ولمعرفة مصدر هذه الفروق يجب إجراء أحد الاختبارات البعدية، ويتناسب مع هذه الحالة في ظل عدم اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي اختبار "Mann-Whintey test " والذي يوضح نتائجه الجدول أدناه، حيث يحتوي على مستويات الدلالة بين الفئات العمرية للمحاور التي أظهر الجدول السابق أن هناك فروق بين إجابات أفراد العينة عليها والتي تعزى إلى متغير العمر، ويجب أن يكون مستوى الدلالة أقل من 0.05 حتى يدل على وجود فروق بين أي فئتين عمريتين.

الجدول رقم 37: نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير العمر

المحور	العمر	أقل من 25 سنة	35-26 سنة	45-36 سنة	46 سنة فأكثر
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	أقل من 25 سنة	-	0.475	0.963	0.880
	من 26 إلى 35 سنة	-	-	0.001	0.001
	من 36 إلى 45 سنة	-	-		0.429
	46 سنة فأكثر	-	-	-	-
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق	أقل من 25 سنة	-	0.306	0.428	0.246

القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	من 26 إلى 35 سنة	–	–	0.013	0.788
	من 36 إلى 45 سنة	–	–	–	0.022
	46 سنة فأكثر	–	–	–	–
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	أقل من 25 سنة	–	0.523	0.963	0.752
	من 26 إلى 35 سنة	–	–	0.007	0.003
	من 36 إلى 45 سنة	–	–	–	0.354
	46 سنة فأكثر	–	–	–	–
جميع المحاور	أقل من 25 سنة	–	0.696	0.796	0.752
	من 26 إلى 35 سنة	–	–	0.000	0.009
	من 36 إلى 45 سنة	–	–	–	0.980
	46 سنة فأكثر	–	–	–	–

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 12)

يتضح من الجدول رقم 36 مايلي:

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الأول 0.001 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 16.88، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول " الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة" والتي تعزى لمتغير العمر.

– يبلغ مستوى الدلالة للمحور الثاني 0.025 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 9.33، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير العمر.

– ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير العمر، لأن مستوى الدلالة للمحور الثالث يبلغ 0.285 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 3.79، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الرابع 0.010 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 11.39، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق

ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة" والتي تعزى لمتغير العمر.

- ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم" والتي تعزى لمتغير العمر، لأن مستوى الدلالة للمحور الخامس يبلغ 0.990 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 0.117، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

ويتضح من الجدول رقم 37 أنَّ الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة في المحاور بين فئات متغير العمر يتم تفسيرها كما يلي:

- ترجع الفروق في المحور الأول إلى فروق ذات دلالة إحصائية بين فئة "26-35 سنة والفئتين "36-45 سنة" و"45 سنة فأكثر" وهي لصالح فئة "26-35 سنة" التي بلغ متوسطها الحسابي 3.374.

- يرجع سبب الفروق في المحور الثاني إلى فروق بين فئة "26-35 سنة" وفئة "36-45 سنة"، إضافة إلى فروق أخرى بين فئة "36-45 سنة" وفئة "45 سنة فأكثر"، وترجع الفروق في هذا المحور لصالح فئة "45 سنة فأكثر والتي بلغ متوسطها الحسابي 573.9.

- يرجع سبب الفروق في المحور الرابع إلى فروق بين فئة "26-35 سنة" وفئة "36-45 سنة"، إضافة إلى فروق أخرى بين فئة "26-35 سنة" وفئة "45 سنة فأكثر"، وترجع الفروق في هذا المحور لصالح فئة "26-35 سنة" التي بلغ متوسطها الحسابي 3.890.

ويمكن القول على العموم أنَّ هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير العمر، لأن مستوى الدلالة لجميع المحاور يبلغ 0.002 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 14.758، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، يرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "26-35 سنة" وفئة "36-45 سنة"، إضافة إلى فروق أخرى بين فئة "26-35 سنة" وفئة "45 سنة فأكثر"، وترجع الفروق في هذا المحور لصالح فئة "26-35 سنة" والتي بلغ وسطها الحسابي 3.833، ويرى الباحث أن أثر هذه الفئة إيجابي لأنها حديثة التكوين مقارنة بالفئتين "36-45 سنة و"45 فأكثر"، وأكثر نضجاً من فئة "أقل من 25 سنة"، وعلى دراية أكثر من الفئتين "36-45 سنة و"45 فأكثر" بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

2- اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية.

تمَّ الاعتماد على اختبار "Kruskal-Wallis test" في معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 38: نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية

المحور	الخبرة المهنية	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة x^2	مستوى الدلالة
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	أقل من 5 سنوات	3.299	0.147	11.62	0.003
	من 6 إلى 10 سنوات	3.380	0.229		
	11 سنة فأكثر	3.322	0.217		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	3.817	0.254	6.36	0.042
	من 6 إلى 10 سنوات	3.916	0.319		
	11 سنة فأكثر	3.916	0.310		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	3.928	0.329	10.89	0.004
	من 6 إلى 10 سنوات	4.105	0.271		
	11 سنة فأكثر	3.894	0.402		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	أقل من 5 سنوات	3.894	0.311	13.93	0.001
	من 6 إلى 10 سنوات	3.877	0.306		
	11 سنة فأكثر	3.711	0.408		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	أقل من 5 سنوات	3.985	0.280	0.40	0.819
	من 6 إلى 10 سنوات	3.943	0.204		
	11 سنة فأكثر	3.965	0.215		
جميع المحاور	أقل من 5 سنوات	3.785	0.159	11.36	0.003
	من 6 إلى 10 سنوات	3.845	0.164		
	11 سنة فأكثر	3.762	0.182		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 11)

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الخبرة

المهنية، وعليه يجب إجراء أحد الاختبارات البعدية، ويتناسب مع هذه الحالة في ظل عدم اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي اختبار "Mann-Whintey test " والذي يوضح نتائجه الجدول أدناه:

الجدول رقم 39: نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير الخبرة المهنية

المحور	الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	من 6 إلى 10 سنوات	11 سنة فأكثر
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	أقل من 5 سنوات	-	0.001	0.222
	من 6 إلى 10 سنوات	-	-	0.009
	11 سنة فأكثر	-	-	-
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	-	0.054	0.015
	من 6 إلى 10 سنوات	-	-	0.896
	11 سنة فأكثر	-	-	-
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	أقل من 5 سنوات	-	0.009	0.614
	من 6 إلى 10 سنوات	-	-	0.002
	11 سنة فأكثر	-	-	-
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	أقل من 5 سنوات	-	0.584	0.001
	من 6 إلى 10 سنوات	-	-	0.009
	11 سنة فأكثر	-	-	-
جميع المحاور	أقل من 5 سنوات	-	0.103	0.149
	من 6 إلى 10 سنوات	-	-	0.001
	11 سنة فأكثر	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 12)

يتضح من الجدول رقم 38 ما يلي:

- بلغ مستوى الدلالة للمحور الأول 0.003 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 11.62، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول " الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة" والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

- يبلغ مستوى الدلالة للمحور الثاني 0.042 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 6.36، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، مما يدل على وجود فروق

ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية.

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، لأن مستوى الدلالة للمحور الثالث 0.004 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 10.89، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2.

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم للمقارنة" والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، لأن مستوى الدلالة للمحور الرابع 0.001 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 13.93، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2.

– ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم للفهم" والتي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، لأن مستوى الدلالة للمحور الخامس 0.819 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 0.40، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2.

ويبين الجدول رقم 39 أنَّ أسباب الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة في المحاور بين فئات متغير الخبرة المهنية يتم تفسيرها كما يلي:

– يرجع سبب الفروق في المحور الأول إلى فروق بين فئة "أقل من 5 سنوات" وفئة "من 6 إلى 10 سنوات"، وفروق بين فئة "من 6 إلى 10 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "من 6 إلى 10 سنوات" والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.380.

– يرجع سبب الفروق في المحور الثاني إلى فروق بين فئة "أقل من 5 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "11 سنة فأكثر" والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.916.

– يرجع سبب الفروق في المحور الثالث إلى فروق بين فئة "أقل من 5 سنوات" وفئة "من 6 إلى 10 سنوات"، وفروق بين فئة "من 6 إلى 10 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "من 6 إلى 10 سنوات" والتي بلغ متوسطها الحسابي 4.105.

– يرجع سبب الفروق في المحور الرابع "أقل من 5 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وفروق بين فئة "من 6 إلى 10 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "أقل من 5 سنوات" والتي بلغ وسطها الحسابي 3.894.

ويمكن القول على العموم أنَّ هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، لأن مستوى الدلالة لجميع المحاور يبلغ 0.003 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 11.36، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 5.99 عند درجة حرية تساوي 2، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "من 6 إلى 10 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "من 6 إلى 10 سنوات" والتي بلغ وسطها الحسابي3.845، وقد يكون أثر هذه الفروق إيجابي حسب رأي الباحث لأن هذه الفئة تمتلك خبرة مهنية متوسطة مقارنة بفئة "أقل من 5 سنوات"، ويرجح أن تكون حديثة التكوين مقارنة بفئة أكثر من "11 سنة فأكثر" وعلى دراية أكثر بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

3- اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي

تمَّ الاعتماد على اختبار "Kruskal–Wallis test" في معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 40: نتائج اختبار "Kruskal–Wallis test" المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة x^2	مستوى الدلالة
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	تقني سامي	3.359	0.230	1.285	0.733
	ليسانس	3.311	0.254		
	ماستر	3.337	0.182		
	ماجستير/ دكتوراه	3.336	0.174		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	تقني سامي	4.010	0.289	4.076	0.253
	ليسانس	3.871	0.327		
	ماستر	3.903	0.276		
	ماجستير/ دكتوراه	3.858	0.345		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق	تقني سامي	4.066	0.206	4.301	0.231

القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	ليسانس	3.914	0.386		
	ماستر	3.974	0.362		
	ماجستير/ دكتوراه	3.915	0.367		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	تقني سامي	3.650	0.328	14.413	0.002
	ليسانس	3.689	0.408		
	ماستر	3.854	0.346		
	ماجستير/ دكتوراه	3.830	0.352		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	تقني سامي	3.926	0.787	5.903	0.116
	ليسانس	3.952	0.227		
	ماستر	3.996	0.211		
	ماجستير/ دكتوراه	3.873	0.309		
جميع المحاور	تقني سامي	3.803	0.109	10.291	0.016
	ليسانس	3.748	0.207		
	ماستر	3.813	0.154		
	ماجستير/ دكتوراه	3.763	0.171		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 11)

يتضح من الجدول رقم 40 أنه:

– ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول " الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة" والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، لأن مستوى الدلالة للمحور الأول يبلغ 0.733 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 1.285، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

– ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني"أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، لأن مستوى الدلالة للمحور الثاني يبلغ 0.253 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 4.076، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

– ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي، لأن مستوى الدلالة للمحور الثالث يبلغ 0.231 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 4.301، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الرابع 0.002 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 14.413، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة" والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الخامس 0.116 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 5.903، وهي أقل من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم" والتي تعزى لمتغير المؤهل العلمي.

من الملاحظ أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة عن الثلاث محاور الأولى والمحور الخامس للاستبيان والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، إلاَّ أنه توجد بعض الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة عن المحور الرابع، وعليه يجب إجراء أحد الاختبارات البعدية، ويتناسب مع هذه الحالة في ظل عدم اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي اختبار "Mann–Whintey test " والذي يوضح نتائجه الجدول أدناه:

الجدول رقم 41: نتائج اختبار "Mann–Whintey test " المتعلقة بمتغير المؤهل العلمي

المحور	المؤهل العلمي	تقني سامي	ليسانس	ماستر	ماجستير/ دكتوراه
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	تقني سامي	–	0.671	0.061	0.143
	ليسانس	–	–	0.001	0.046
	ماستر	–	–	–	0.734
	ماجستير/ دكتوراه	–	–	–	–
جميع المحاور	تقني سامي	–	0.224	0.816	0.371
	ليسانس	–	–	0.003	0.626
	ماستر	–	–	–	0.073
	ماجستير/ دكتوراه	–	–	–	–

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 12)

اعتمادا على نتائج اختبار "Mann–Whintey test " يرى الباحث أن الفروق في المحور الرابع بين متوسطات إجابات أفراد العينة والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق

بين فئة "ليسانس" وفئة "ماستر"، وبين فئة "ليسانس" وفئة "ماجستير/دكتوراه"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة حاملي شهادة "الماستر" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفئة 3.854.

ويمكن القول على العموم أنَّ هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، وذلك لأن مستوى الدلالة لجميع المحاور يساوي 0.016 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 10.291، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "ليسانس" وفئة "ماستر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة حاملي شهادة "الماستر" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفئة 3.813، ويرى الباحث أنَّ أثر هذه الفروق إيجابي لأن حاملي شهادة الماستر أعلى مستوى من حاملي شهادتي "تقني سامي" و"ليسانس"، وأكثر دراية بالواقع العملي من حاملي شهادتي الماجستير والدكتوراه لأن حاملي هذه الشهادات في الجزائر يتوجهون إلى التدريس في الجامعة، والقليل منهم من يتوجه إلى ممارسة المهن المحاسبية.

4- اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير التخصص

تمَّ الاعتماد على اختبار "Kruskal-Wallis test" في معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى متغير التخصص، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 42: نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير التخصص

المحور	التخصص	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة x^2	مستوى الدلالة
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	محاسبة	3.383	0.224	16.240	0.001
	مالية	3.272	0.169		
	تدقيق	3.343	0.210		
	جباية	3.256	0.222		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	محاسبة	3.955	0.281	14.889	0.002
	مالية	3.869	0.294		
	تدقيق	3.806	0.339		
	جباية	3.727	0.157		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	محاسبة	4.072	0.351	32.149	0.000
	مالية	3.858	0.398		

	تدقيق	3.887	0.252		
	جباية	3.933	0.0577		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	محاسبة	3.807	0.369	8.336	0.040
	مالية	3.731	0.410		
	تدقيق	3.898	0.267		
	جباية	4.00	0.000		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	محاسبة	3.938	0.269	2.683	0.443
	مالية	3.993	0.218		
	تدقيق	3.961	0.152		
	جباية	4.000	0.000		
جميع المحاور	محاسبة	3.831	0.175	17.365	0.001
	مالية	3.745	0.186		
	تدقيق	3.779	0.126		
	جباية	3.783	0.644		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 11)

يتضح من الجدول السابق وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير التخصص، وعليه يجب إجراء أحد الاختبارات البعدية، ويتناسب مع هذه الحالة في ظل عدم اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي اختبار "Mann-Whintey test " والذي يوضح نتائجه الجدول أدناه:

الجدول رقم 43: نتائج اختبار "Mann-Whintey test " المتعلقة بمتغير التخصص

المحور	التخصص	محاسبة	مالية	تدقيق	جباية
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	محاسبة	-	0.000	0.830	0.582
	مالية	-	-	0.003	0.916
	تدقيق	-	-	-	0.543
	جباية	-	-	-	-
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	محاسبة	-	0.004	0.001	0.075
	مالية	-	-	0.423	0.424
	تدقيق	-	-	-	0.543
	جباية	-	-	-	-

أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	محاسبة	–	0.000	0.000	0.190
	مالية	–	–	0.872	0.809
	تدقيق	–	–	–	0.757
	جباية	–	–	–	–
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	محاسبة	–	0.343	0.041	0.322
	مالية	–	–	0.007	0.277
	تدقيق	–	–	–	0.732
	جباية	–	–	–	–
جميع المحاور	محاسبة	–	0.000	0.016	0.396
	مالية	–	–	0.101	0.627
	تدقيق	–	–	–	0.910
	جباية	–	–	–	–

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 12)

اعتمادا على نتائج اختبار"Kruskal–Wallis test" يرى الباحث ما يلي:

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الأول 0.001 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 16.240، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الأول " الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة" والتي تعزى لمتغير التخصص.

– يبلغ مستوى الدلالة للمحور الثاني 0.002 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 14.889، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثاني " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير التخصص.

– توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الثالث " أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية" والتي تعزى لمتغير التخصص، لأن مستوى الدلالة للمحور الثالث 0.000 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 32.141، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3.

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الرابع 0.040 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 8.336، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الرابع "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة" والتي تعزى لمتغير التخصص.

– بلغ مستوى الدلالة للمحور الخامس 0.443 وهو أكبر من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 2.683، وهي أصغر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، مما يدل على أنه ليس هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول فقرات المحور الخامس "أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم" والتي تعزى لمتغير التخصص.

ويبين الجدول رقم 43 أنَّ أسباب الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة في المحاور بين فئات متغير التخصص تفسيرها كما يلي:

– يرجع سبب الفروق في المحور الأول إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "مالية"، وفروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "محاسبة" والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.383.

– يرجع سبب الفروق في المحور الثاني إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "مالية"، وفروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "محاسبة" والتي بلغ متوسطها الحسابي 3.955.

– يرجع سبب الفروق في المحور الثالث إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "مالية"، وفروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "محاسبة" والتي بلغ متوسطها الحسابي 4.072.

– يرجع سبب الفروق في المحور الرابع إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وفروق بين فئة "مالية" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "جباية" والتي بلغ متوسطها الحسابي 4.00.

ويمكن القول على العموم أنَّ هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير التخصص، لأن مستوى الدلالة لجميع المحاور يبلغ 0.001 وهو أقل من 0.05، وقيمة x^2 المحسوبة تساوي 17.365، وهي أكبر من x^2 الجدولية التي تساوي 7.81 عند درجة حرية تساوي 3، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "مالية"، وفروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق إلى الفروق بين تخصصي "محاسبة" و"مالية"، ولصالح فئة "محاسبة" والتي بلغ وسطها الحسابي 3.831، ويرى الباحث أن المتخصصين في المحاسبة هم الأقرب والأكثر دراية بموضوع الدراسة والأكثر دراية بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

5- اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الوظيفة.

تمَّ الاعتماد على اختبار "Kruskal-Wallis test" في معرفة الفروق بين إجابات أفراد العينة حول متغيرات الدراسة والتي تعزى إلى متغير الوظيفة، وجاءت النتائج كما يلي:

الجدول رقم 44: نتائج اختبار "Kruskal-Wallis test" المتعلقة بمتغير الوظيفة

المحور	الوظيفة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة x^2	مستوى الدلالة
الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة	مهني	3.331	0.209	0.052	0.819
	أكاديمي	3.321	0.183		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	مهني	3.902	0.295	3.903	0.048
	أكاديمي	3.799	0.340		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية	مهني	3.957	0.377	2.457	0.117
	أكاديمي	3.902	0.279		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة	مهني	3.783	0.382	3.126	0.077
	أكاديمي	3.895	0.277		
أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم	مهني	3.963	0.226	0.090	0.765
	أكاديمي	3.975	0.269		
جميع المحاور	مهني	3.788	0.177	0.141	0.707
	أكاديمي	3.779	0.164		

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS (الملحق رقم 11)

يتضح من الجدول أعلاه أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الوظيفة، وذلك لأن مستويات الدلالة لمحاور الدراسة كل على حدى تجاوزت 0.05 ما عدا المحور الثاني، ولكن مستوى الدلالة لجميع محاور الدراسة بلغ 0.707 وهو أكبر من 0.05، كما أنَّ قيم x^2 لمحاور الدراسة كل على حدى لم تتجاوز قيمة x^2 الجدولية البالغة 3.84 عند درجة حرية تساوي 1، وقيمة x^2 لجميع المحاور بلغت 0.141 وهي أقل من قيمة x^2 الجدولية البالغة 3.84 عند درجة حرية تساوي 1.

وعليه يمكن القول أنه هناك فروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية وذلك لأنه تمَّ التوصل مما سبق إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمتغيرات العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، التخصص، وعدم وجود فروق بالنسبة لمتغير الوظيفة، وعليه تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة.

بعد اختبار صحة كل الفرضيات الرئيسية والفرعية، يجب أن تختتم هذه الدراسة بحوصلة لمجموع الاستنتاجات التي توصل إليها الباحث، مع ضرورة اقتراح مجموعة من التوصيات، وهذا ما سيتم التطرق إليه في المبحث الموالي.

المطلب الثالث: استنتاجات وتوصيات الدراسة

جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وبعد التطرق إلى متغيرات هذه الدراسة من كافة الجوانب النظرية، تمَّ إعداد استبيان لجمع آراء أفراد العينة، وتحليلها لاختبار صحة الفرضيات والوصول إلى مجموعة من النتائج والتوصيات لهذا الدراسة.

الفرع الأول: استنتاجات الدراسة.

بعد إتمام الجانب النظري للدراسة والإطلاع على الدراسات السابقة للاعتماد عليهما في إعداد الاستبيان وتحديد منهجية الدراسة الميدانية، تمَّ التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة، ثم توزيعها على أفراد العينة، واستلامها بعد ذلك لتحليل الآراء اعتمادا على برنامج SPSS والاعتماد عليها في اختبار صحة الفرضيات، من خلال القيام بمجموعة من الاختبارات الإحصائية، وتوصل الباحث من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات المبنية على نتائج تحليل آراء أفراد العينة حول محاور الدراسة واختبار صحة الفرضيات، والمتمثلة في:

1- بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول المحول الأول من الاستبيان "الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة" 3.33، وهو يميل إلى الموافقة، أي أن إجابات أفراد العينة توجهت نحو إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وتمَّ إعداد هذا المحور بعد التأكد من واقع الاعتماد على القيمة العادلة من نتائج أطروحة دكتوراه (باهية زعيم، 2018)[1] التي أكدت عدم التوسع في الاعتماد على القيمة العادلة في الجزائر رغم أنَ النظام المحاسبي المالي يتيح ذلك، وتمّت صياغة هذا المحور لمعرفة آراء أفراد العينة حول توفر شروط الاعتماد على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية

[1] باهية زعيم، مرجع سبق ذكره، ص 187-188.

الجزائرية، والإيجابيات التي يمكن أن تنتج عن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات، ويستنتج الباحث من هذا المحور أنَّ شروط الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات غير متوفرة في البيئة المحاسبية الجزائرية وأبرزها السوق النشطة وفهم الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية لكيفية تحديد القيمة العادلة، إلاَّ أنَّ أفراد العينة قد أجمعوا على ضرورة الاعتماد عليها لتجاوز سلبيات مداخل القياس المحاسبي الأخرى في ظل واقع الاقتصاد الجزائري، إضافة إلى تعزيز التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

2- توصل الباحث من اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، إلى أنَّ المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يفسر 5.9% من التباين في المتغير التابع (ملاءة القوائم المالية)، وقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات هذا المحور الخاص بهذه الفرضية 3.9، إضافة إلى أنَّ التغير في بوحدة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى التغير بـ 0.235 في المتغير التابع حسب ما تعكسه قيمة β_1، أي أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تعزيز جودة القوائم المالية، وهو ما يتوافق مع دراسة (حديدي آدم، 2015)[1] و (قوادري عبلة، 2018)[2]، وعليه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، حيث تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، ويستنتج الباحث أنَّ توجه آراء أفراد العينة إلى وجود هذا الأثر يدل على قدرة مدخل القيمة العادلة على تجاوز العديد من الآثار السلبية لبدائل التقييم والقياس المحاسبي الأخرى للتثبيتات، كالقدرة على تجاوز أثر التضخم على القوائم المالية باعتبار أن تحديد القيمة العادلة يعتمد على الأسعار السوقية الآنية في سوق نشطة، كما يساعد في تحديد القيمة الحقيقية للمؤسسة والإفصاح عن حقوق الملكية بقيمها الحقيقية مما يسمح للمستثمرين والمساهمين باتخاذ القرارات الرشيدة، ويعزز التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يمكن أن يكون دافعا لاستقطاب رؤوس الأموال الأجنبية وجذب المستثمرين الأجانب إلى بورصة الجزائر ومنه تنشيط بورصة الجزائر حيث أنَّ هذا الأمر يمكن أن يكون دافعا للمؤسسات لطلب الإدراج فيها، ولكن ما يحول دون الاعتماد على مدخل القيمة العادلة بشكل واسع هو التحديات الكثيرة التي يواجهها ممارسي مهنة المحاسبة عند الرغبة في اعتماد هذا المدخل في البيئة المحاسبية الجزائرية

[1] آدم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2014-2015.

[2] عبلة قوادي، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية- دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف-1، الجزائر، 2017-2018.

3- نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، أن المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يفسر 12.1 % من التباين في المتغير التابع (ملاءة القوائم المالية)، وقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات هذا المحور الخاص بهذه الفرضية 3.89، إضافة إلى أنَّ التغير في بوحدة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى التغير بـ 0.508 في المتغير التابع حسب ما تعكسه قيمة β_1، أي أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تعزيز ملاءة القوائم المالية، وعليه تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وعليه يستنتج الباحث أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تحسين نتائج عملية مراقبة التسيير في المؤسسة لأنه يؤدي إلى إعداد الميزانيات التقديرية على أسس صحيحة والتأكد من التقديرات السابقة، ولا يؤثر على عرض القوائم المالية في التوقيت المناسب مما يسمح بالمقارنة بين النتائج المحققة والنتائج التي كانت المؤسسة تسعى إلى تحقيقها، وكل هذا يؤدي إلى زيادة درجة التأكد في اتخاذ القرارات.

4- خلصت عملية اختبار الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، إلى أنَّ المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يفسر 3.2 % من التباين في المتغير التابع (موثوقية القوائم المالية)، وقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات هذا المحور الخاص بهذه الفرضية 3.95، إضافة إلى أنَّ التغير في بوحدة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى التغير بـ 0.316 في المتغير التابع حسب ما تعكسه قيمة β_1، أي أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تعزيز موثوقية القوائم المالية، وعليه تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وعليه يستنتج الباحث أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في جعل القوائم المالية تعبر بصدق عن قيم التثبيتات التي تتضمنها، مع إمكانية التأكد من هذه القيم وفق أسس علمية وطرق معروفة لدى المقيمين، بحيث تكون المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم المالية خالية من الأخطاء، كما يضمن الاعتماد على القيمة العادلة بنسبة كبيرة تحقق الافتراضات والتنبؤات التي تمَّ وضعها بناءً على القوائم المالية المعدة اعتمادا على القيمة العادلة، لأنها تعكس القيم السوقية الحقيقة للتثبيتات.

5- نتج عن اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، أنَّ المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) لا يفسر التباين في المتغير التابع (قابلية القوائم المالية للمقارنة) حيث أن معامل التحديد منعدم ومستوى الدلالة 0.747 وهو أكبر من 0.05، وعليه تمَّ قبول الفرضية العدمية، أي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وعليه يستنتج الباحث أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يمكن أن يؤدي إلى عدم ثبات وعدم تماثل القياس المحاسبي في ظل اعتماد بعض المؤسسات على مداخل أخرى غير القيمة العادلة في تقييم التثبيتات مما يجعل مستخدم القوائم المالية يقارن بين قوائم مالية غير مُعدة على نفس الأساس لمجموعة من المؤسسات، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، خاصة في ظل عدم وجود قاعدة تجبر المؤسسات على الالتزام بالاعتماد على القيمة العادلة سواءً في النظام المحاسبي المالي أو في النظام الضريبي أو في المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، لذا يجب التأكد من استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي حتى تسهل عملية المقارنة بين القوائم المالية، ويضمن مستخدم القوائم المالية الثبات في القياس والعرض للمعلومات بين الفترات الزمنية أو بين المؤسسات.

6- توصل الباحث من اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، إلى أنَّ المتغير المستقل (الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة) يفسر 1.8 % من التباين في المتغير التابع (قابلية القوائم المالية للفهم)، وقد بلغ الوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة على فقرات هذا المحور الخاص بهذه الفرضية 3.97، إضافة إلى أنَّ التغير في بوحدة واحدة في المتغير المستقل يؤدي إلى التغير بـ 0.151 في المتغير التابع حسب ما تعكسه قيمة β_1، أي أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تعزيز قابلية القوائم المالية للفهم، وعليه تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة أي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وعليه يستنتج الباحث أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في توفر المعلومات حول السياسات المحاسبية أو العمليات المحاسبية المعقدة التي تمَّ الاعتماد عليها في إعداد القوائم المالية، وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية، حيث تتضمن الملاحق أو الإيضاحات مجموعة من الإفصاحات ذات العلاقة بالاعتماد على القيمة العادلة، منها كيفية تحديد القيمة العادلة، فارق إعادة التقييم، تاريخ إعادة التقييم، التغير في

الاهتلاك المتعلق بالتثبيت المعاد تقييمه، ....وغيرها من الإفصاحات التي جاء بها معيار التقرير المالي الدولي IFRS 13، كما يجب التحسين المستمر لمستوى الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتماشى مع مستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي لفهم محتوى القوائم المالية واتخاذ قرارات رشيدة.

7- نتج عن اختبار الفروق بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية بالنسبة لمتغيرات العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، التخصص، ولا توجد فروق بالنسبة لمتغير الوظيفة، وعليه تمَّ رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة، وجاءت الفروق كما يلي:

1.7. توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير العمر، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "26-35 سنة" وفئة "36-45 سنة"، إضافة إلى فروق أخرى بين فئة "26-35 سنة" وفئة "45 سنة فأكثر"، وترجع الفروق في هذا المحور لصالح فئة "26-35 سنة" والتي بلغ وسطها الحسابي 3.833، ويرى الباحث أن أثر هذه الفروق إيجابي لأن هذه الفئة حديثة التكوين مقارنة بالفئتين "36-45 سنة و"45 فأكثر"، وأكثر نضجاً من فئة "أقل من 25 سنة"، وعلى دراية أكثر من الفئتين "36-45 سنة و"45 فأكثر" بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

7.2. هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الخبرة المهنية، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "من 6 إلى 10 سنوات" وفئة "11 سنة فأكثر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة "من 6 إلى 10 سنوات" والتي بلغ وسطها الحسابي3.845، ويستنتج الباحث أنَّ هذه الفروق سببها أنَّ هذه الفئة تمتلك خبرة مهنية متوسطة مقارنة بفئة "أقل من 5 سنوات"، ويرى الباحث أن أثر هذه الفروق قد يكون إيجابي لأن هذه الفئة قد تكون حديثة التكوين مقارنة بفئة أكثر من "11 سنة فأكثر" وعلى دراية أكثر بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

3.7. هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير المؤهل العلمي، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "ليسانس" وفئة "ماستر"، وتعود هذه الفروق لصالح فئة حاملي شهادة "الماستر" حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفئة 3.813، ويرى الباحث أن أثر هذه الفروق إيجابي لأن حاملي شهادة الماستر أعلى مستوى من حاملي شهادتي "تقني سامي" و"ليسانس"، وأكثر دراية بالواقع

العملي من حاملي شهادتي الماجستير والدكتوراه لأن حاملي هذه الشهادات يتوجهون إلى التدريس في الجامعة، والقليل منهم من يتوجه إلى ممارسة المهن المحاسبية.

4.7. هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير التخصص، ويرجع سبب هذه الفروق إلى فروق بين فئة "محاسبة" وفئة "مالية"، وفروق بين فئة "محاسبة" وفئة "تدقيق"، وتعود هذه الفروق إلى الفروق بين تخصصي "محاسبة" و"مالية"، ولصالح فئة "محاسبة" والتي بلغ وسطها الحسابي 3.831، ويرى الباحث أن المختصين في المحاسبة هم الأقرب والأكثر دراية بموضوع الدراسة والأكثر دراية بمستجدات المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي.

5.7. لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى متغير الوظيفة، ويستنتج الباحث أن سبب عدم وجود فروق يرجع إلى أنَّ كلتا الفئتين تكونتا على نفس البرامج التعليمية، ولهما نفس التوجه، وتنشطان في نفس البيئة المحاسبية.

<u>الفرع الثاني: توصيات الدراسة</u>

بناءً على نتائج هذه الدراسة، يقدم الباحث مجموعة من التوصيات في شكل اقتراحات، تتعلق مهنة المحاسبة، الاقتصاد الجزائري، التعليم المحاسبي، والبيئة المحاسبية الجزائرية ككل، تتمثل في:

1- التحيين المستمر للنظام المحاسبي المالي والتشريعات الجبائية بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي.

2- الاقتداء بالتجربة المصرية والتجربة السعودية وذلك بإنشاء معايير محاسبية جزائرية تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية مع ضرورة التحيين المستمر لها.

3- العمل على تنشيط بورصة الجزائر وتحرير أسواق التثبيتات المادية الأخرى كمعدات النقل لأن تحديد القيمة العادلة يتطلب وجود سوق نشط وهو ما لا يتوافق مع أسواق التثبيتات في الجزائر.

4- تفعيل دور الديوان الوطني للإحصاء وإنشاء أنظمة معلومات لتسهيل الاطلاع على معدلات التضخم، وتغيرات الأسعار ومختلف المتغيرات في الاقتصاد الجزائري.

5- تعديل مناهج التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي مع التحيين المستمر لها.

6- العمل على تحسين وعي الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بضرورة الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح المحاسبي، والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي بصفة عامة.

7- تنظيم التظاهرات العلمية للتعريف بالقيمة العادلة والتوعية بأهميتها وضرورة الاعتماد عليها، والاعتماد على المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي بصفة عامة.

8- ضرورة توجه الأكاديميين في مجالات المحاسبة والمالية نحو القيمة العادلة وذلك بإعداد دراسات تطبيقية في المؤسسات حتى تكون مراجعا يعتمد عليها عند قياس القيمة العادلة، كما مكن أن يستفيد منها الباحثين في إنجاز دراساتهم.

خاتمة الفصل:

يمكن القول في نهاية هذا الفصل أنه قد تمَّ تحقيق كل أهداف الدراسة في حدود المعلومات المتوفرة والإمكانيات المتاحة، وذلك بالتعرف على أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، حيث تم تحديد أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على كل خاصية من الخصائص النوعية الأربعة للمعلومة المحاسبية على حدى، وهي الملاءة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والقابلية للفهم، وفي الأخير تم التطرق إلى توضيح الفروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

وتمَّ الاعتماد في جمع البيانات على الاستبيان كأداة للدراسة، ثم تحليلها من خلال مجموعة من الاختبارات والأدوات الإحصائية اعتمادا على برنامج SPSS، وبعد اختبار صدق وثبات أداة الدراسة، تم إجراء اختبار اعتدالية التوزيع حيث ظهر أنَّ البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي وعليه تمَّ الاعتماد على الاختبارات الإحصائية اللامعلمية والمتمثلة في اختبار khi-deux في تحليل إجابات أفراد العينة على فقرات ومحاور الاستبيان، وتم الاعتماد على إختبار "Kruskal-Wallis test" واختبار "Mann-Whintey test "، في توضيح الفروق حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية بين إجابات أفراد العينة والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية، واختبار صحة الفرضية الرئيسية الثانية، كما تمَّ الاعتماد على تحليل الانحدار البسيط في اختبار صحة الفرضية الرئيسية الأولى والفرضيات التي تفرعت عنها.

وتوصل الباحث في الأخير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، ووجود فروق بين إجابات أفراد العينة حول أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية والمتمثلة في العمر، الخبرة المهنية، المؤهل العلمي، التخصص، بينما لا توجد فروق فيما يتعلق بمتغير الوظيفة.

الخاتمة العامة

1- الخاتمة:

تعتبر المعايير الدولية للمحاسبة والتقرير المالي الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية المرجع المحاسبي الدولي الذي تعتمد عليه الهيئات المسؤولة عن المحاسبة في مختلف الدول في إعداد القواعد والمعايير المحاسبية المحلية الخاصة بها، وهذا بهدف التوحيد المحاسبي لتشجيع انتقال رؤوس الأموال والاستثمارات الأجنبية، ونظرا لأهمية التثبيتات ووزنها النسبي الكبير في القوائم المالية لمعظم أنواع المؤسسات وخاصة الصناعية، فإن لقيمتها أثر كبير على قيمة المؤسسة، لذا فبغية الحفاظ على القيمة الحقيقية للمؤسسة لابد من الاعتماد على أساليب التقييم الأكثر صدقا وواقعية، وقد جاءت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي بمدخل القيمة العادلة الذي يعتمد على القيم السوقية الحقيقية للتثبيتات عند تاريخ التقييم، حيث أنه بالاطلاع على المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 نجد أنه قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم الممتلكات والمعدات، وبالاطلاع على المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 نجد أنه قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم الإستثمارات العقارية، وبالاطلاع على المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 نجد أنه قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم الأصول البيولوجية، بالاطلاع على المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 نجد أنه قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية، وبالاطلاع على المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 نجد أنه قد أتاح الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المالية، ولكن الاعتماد على مدخل القيمة العادلة يتطلب توفر مجموعة من الشروط أبرزها الأسواق النشطة للتثبيتات المعنية، والفهم الواضح لكيفية قياسها، حيث جاء معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 ليحدد ذلك، كما أن هذه المعايير السابقة الذكر قد فرضت مجموعة من الإفصاحات عند الاعتماد على القيمة العادلة لتسهيل فهمها من طرف مستخدمي القوائم المالية، حيث يتطلب الاعتماد على القيمة العادلة درجة عالية من الوعي والفهم لكيفية حسبها من طرف المحاسبين أو المكلفين بالتقييم، ومن طرف المدققين، إضافة إلى باقي مستخدمي القوائم المالية كالإدارة الضريبية، المساهمين، المستثمرين، البنوك والمؤسسات المالية،...إلخ.

إنَّ لجودة القوائم المالية أهمية بالغة لدى مستخدميها، وتتحقق عندما تلبي القوائم المالية حاجة مستخدميها وتحقق الهدف الذي أنشأت من أجله، وتتسم بقدر كبير من الموضوعية والشفافية والمصداقية، وقد تناولت هذه الدراسة أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، وتم تقسيم جودة القوائم المالية إلى أربعة أبعاد وهي ملاءة القوائم المالية، موثوقية القوائم المالية، قابلية القوائم

المالية للمقارنة، قابلية القوائم المالية للفهم، وتمَّت دراسة هذه الأبعاد كل على حدى، إضافة إلى دراسة إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا بعد الاطلاع على العديد من الدراسات السابقة المتعلقة بالقيمة العادلة والتأكد من أن الاعتماد عليها نادر في البيئة المحاسبية الجزائري.

يفضل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإعتماد على التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة لسهولة تطبيقها، حيث أنه رغم توافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التي توجهت إلى القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات، وإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الذي أزال الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات، إلاَّ أن الاعتماد عليها لا يزال قليلا جدا في البيئة المحاسبية الجزائرية نظرا إلى أن التشريعات الضريبية الجزائرية لا تتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، إضافة إلى الركود الذي تعرفه بورصة الجزائر، والاحتكار الذي تتميز به العديد من أسواق التثبيتات المادية، وهو ما لا يتوافق مع شروط تحديد القيمة العادلة التي تتطلب وجود سوق نشطة للتثبيتات بكافة أنواعها، ضف إلى ذلك عدم تمتع الممارسين لمهنة المحاسبة ومختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية بمستوى الوعي والفهم اللازمين للاعتماد على القيمة العادلة كما أثبتت الدراسة الميدانية، لذا فيجب أن يسعى القائمين على المحاسبة في الجزائر إلى تجاوز المعيقات التي تواجه الاعتماد على القيمة العادلة في الجزائر، بغية الاستفادة من إيجابيات مدخل القيمة العادلة الذي يمكن أن يسمح بتجاوز نقائص مداخل التقييم الأخرى في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري، وهو ما أثبتته هذه الدراسة التي خلصت في الأخير إلى أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات له أثر إيجابي على جودة القوائم المالية أي أنَّ الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساهم في تعزيز الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

2- آفاق الدراسة:

إن موضوع الاعتماد على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائري موضوع غزير السيول طويل الذيول، وذلك لعدم جاهزية البيئة المحاسبية لذلك في ظل عدم فهم العديد من الفاعلين لهذا المدخل، وانعدام الكثير من شروط الاعتماد عليها، وعليه لا يرغب الباحث في التوقف عن البحث في هذا المجال

عند أطروحة الدكتوراه بل يرغب بالاستمرار في ذلك، وتتمثل أهم الدراسات التي يهدف الباحث إلى القيام بها مستقبلا في:

1- أثر الاعتماد على القيمة العادلة على جودة التدقيق.

2- دور القيمة العادلة في الحد من أثر التضخم في القوائم المالية.

3- أثر بدائل القياس المحاسبي على قرارات الاستثمار –دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة–.

4- أثر الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات على القيمة السوقية للمؤسسة –دراسة حالة مؤسسة صناعية–.

5- أثر التشريعات الضريبية الجزائرية على الاعتماد على القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

6- إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية اعتمادا على القيمة العادلة –دراسة تطبيقية–.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

أ- باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، **معايير التقارير المالية الدولية –معايير المحاسبة الدولية–**، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
2. أحمد طرطار وعبد العالي منصر، **تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF**، دار جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2015.
3. أحمد محمد أبو شمالة، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي**، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
4. جبريل رامي صلاح، **تحليل البيانات خطوة بخطوة في SPSS**، النسخة الأولى، دار الكتب الوطنية، بنغازي، ليبيا، 2020.
5. حسين القاضي ومأمون حمدان، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2018.
6. حنيفة بن ربيع، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، منشورات كليك، الجزائر، 2015.
7. سامي محمد الوقاد، **نظرية المحاسبة**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
8. طلال الحجاوي وسالم الزوبعي، **القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساتها على رأي مراقب الحسابات**، الطبعة العربية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
9. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي: التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدويا وباستخدام برنامج SPSS**، الطبعة الأولى: الإصدار الثالث، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
10. عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، **الأساليب التطبيقية لإعداد البحوث العلمية مع حالات دراسية باستخدام SPSS**، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
11. عبد المجيد قدي، **أسس البحث العلمي في العلوم الاقتصادية والإدارية –الرسائل والأطروحات–**، الطبعة الأولى، دار الأبحاث للترجمة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2009.
12. عمر لشهب، **تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري "دراسة حالة عينة من المؤسسات بولاية ورقلة"**، الطبعة الأولى، مكتبة الوفاء القانونية، الجزائر، 2014.
13. محمد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، في مجالات: القياس، العرض، الإفصاح**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.

ب-باللغات الأجنبية:

14. RATIBA AOUDJIT, **LE SYSTEME COMPTABLE FINANCIER-REGLES D'EVALUATION ET DE COMPTABILISATION**, ENAG, ALGERIE, 2012.

15. STEVEN K.THOMPSON, **Sampling**, JOHN WILEY & SONS INC PUBLICATION, Third Edition, NEW JERSY, USA, 2012.

16. UMA SEKRAN**, RESEARCH METHODS FOR BUSINESS A SKILL BUILDING APPROACH**, JOHN WILEY & SONS INC, USA, 2003.

ثانيا: الرسائل والأطروحات

أ- باللغة العربية:

17. أبوبكر بوسالم، **دور التمكين الإداري في التميز التنظيمي "دراسة ميدانية على شركة سونطراك البترولية الجزائرية"-المديرية الجهوية للإنتاج بحاسي الرمل-**، أطروحة دكتوراه، جامعة تلمسان، الجزائر، 2015/2014

18. أحلام عكسة، **أثر تغير المفاهيم والممارسات المحاسبية على جودة القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015-2016.

19. آدم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية – دراسة ميدانية-**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر-3-، الجزائر، 2014-2015.

20. أسامة محمد يوسف هرش، **أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح -دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان المالي-**، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.

21. إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق لقيمة العادلة على القياس الإفصاح المحاسبي في المجموعة – دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015-2016.

22. أكرم يحيى علي الشامي، **أثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.

23. الحاج نوي، **أثر الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2015-2016، ص137.

24. أمينة محمد طيفور، الدراسة **المحاسبية وحدود الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة في ظل IAS/IFRS (حالة الجزائر)**، أطروحة دكتوراه، جامعة الشلف، الجزائر، 2016-2017.

25. آيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014/2013.

26. إيناس صيودة ، **أهمية التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي الأول "عرض القوائم المالية"**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2018/2017.

27. باهية زعيم، **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول-**، أطروحة دكتوراه، جامعة ورقلة، الجزائر، 2017-2018.

28. بلال كيموش، **البدائل المحاسبية المتعلقة بالعناصر غير الملموسة وأثرها على قيمة المؤسسة-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الجزائرية**، الفرنسية والإنجليزية-، رسالة دكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016/2015.

29. بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في النظام المحاسبي المالي -دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC العلمة-**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2010-2011.

30. بوبكر رزيقات، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية-**، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014-2015.

31. تامر بسام جابر الآغا، **أهمية القياس المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين-**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، فلسطين، 2013.

32. حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية -متطلبات التوافق والتطبيق-**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2012-2013

33. حنان قلوع، **حوكمة الشركات وأثرها على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية -حالة الجزائر**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2014-2015.

34. رشيد سفاحلو، **النظام المحاسبي المالي ومعالجته للأصول الغير جارية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية**، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2011.

35. سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد -دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-**، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2013/2012.

36. سليمة طبايبية، **دور محاسبة شركات التأمين في اتخاذ القرارات وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية -دراسة حالة: الشركات الجزائرية للتأمين-**، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، الجزائر، 2013-2014.

37. طارق حمزة، **أثر اعتماد المعايير المحاسبية الدولية على المؤسسات الجزائرية من حيث طبيعة المعلومة المالية المقدمة –دراسة حالة مؤسسة عمومية–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/2014.

38. عائد مازن الفرا، **واقع التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية والأردنية من وجهة نظر المحاسبين والمشغلين في الشركات التجارية –دراسة مقارنة–**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية –غزة–، فلسطين، 2018.

39. عبد الحليم سعيدي، **محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة حالة عينة من المؤسسات–**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2014–2015.

40. عبد الكريم شناي، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009/2008.

41. عبد الله حسين أحمد العسولي، **أثر قياسات القيمة العادلة على إفصاحات التقارير المالية وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13–دراسة تطبيقية على البنوك العاملة في الأردن–**، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2018.

42. عبد المجيد بادي، **تبني المعايير المحاسبية الدولية في المؤسسات الاقتصادية ومساهمتها في إعداد التقارير المالية لخدمة التحليل المالي–دراسة حالة مؤسسة ENIEM–**، أطروحة دكتوراه، جامعة بومرداس، الجزائر، 2014–2015.

43. عبلة قوادري ، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية–دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر–**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة سطيف–1–، الجزائر، 2017–2018.

44. عياد السعدي، **أثر مخرجات النظام المحاسبي المالي في صنع قرار التمويل في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير (B.C.R) سطيف–**، رسالة ماجستير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2014/2013.

45. فادي فؤاد عبد الله هنيه، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على العائد السوقي للسهم في البنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، 2018.

46. فارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين**–، رسالة ماجستير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015.

47. فلة حمدي، **تأثير استخدام محاسبية القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية –دراسة حالة مؤسسة الكوابل بسكرة**–، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017/2016.

48. كمال بن يخلف، **دور معايير المحاسبة الدولية في معالجة أثر التضخم بالقوائم المالية –دراسة حالة شركة كوسيدار المحاجر**–، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر –3–، الجزائر، 2016/2015،

49. لخضر سي محمد ، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي – دراسة نقدية تحليلية**–، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة باتنة 1، 2017/2016.

50. ماجد اسماعيل أبو حمام، **أثر تطبيق الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالي "دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين لـلأوراق المالية"**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2009.

51. مبروك صالح المبروك علي، **مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية**، رسالة ماجستير، جامعة جرش، الأردن، 2015.

52. محمد الهادي ضيف الله، **أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية**، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة2، الجزائر، 2014، ص 97.

53. محمد فؤاد هني، **طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية –دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للمحاسبة والنظام المحاسبي المالي الجزائري**–، رسالة ماجستير، جامعة الشلف، الجزائر، 2013/2012.

54. محمد فيصل مايدة ، **تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة دراسة حالة عينة من المؤسسات**، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017–2016.

55. محمد منصور التتر، **دور نظم المعلومات المحوسبة على جودة مخرجات النظام المحاسبي لشركات التأمين التعاوني**، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2015.

56. مدحت فوزي عليان وادي، **أثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الإقتصادية الفلسطينية –دراسة تحليلية تطبيقية**–، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2006.

57. مسعود بوخالفي، **أثر الإفصاح بالقيم العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير، جامعة الأغواط، 2013/2012.

58. مصطفى عوادي، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014/2013.

59. مصطفى نعامة، **محاولة تطبيق مبادئ محاسبة الزكاة على القوائم المالية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية –دراسة حالة–**، أطروحة دكتوراه، جامعة الأغواط، الجزائر، 2017/2016.

60. نبيل قليل، **أهمية قائمة تدفقات الخزينة في تعزيز الإفصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة حالة مؤسسة ميناء الجزائر"**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012/2011.

61. نسيم يوسف حنا، **مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة في محافظة نينوى، رسالة ماجستير، جامعة الموصل**، العراق، 2006، ص 28–29.

62. نعيمة مخلوفي، **مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2015–2016.

63. نور الدين رافع، **انعكاسات تبنب وتطبيق المعاير المحاسبية الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية في المؤسسات الإقتصادية –دراسة تحليلية تقييمية–**، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر –3–، الجزائر، 2014/2013.

64. وسام شالور، **المعالجة المحاسبية للأدوات المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية**، رسالة ماجستير، جامعة سطيف، الجزائر، 2011.

65. وفاء أحمودة، **دور محاسبة القيمة العادلة في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي –حالة الجزائر–**، "أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، الجزائر، 2013–2014.

66. يوسف أحمد العوض، **القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية (دراسة حالة: سوق الخرطوم للأوراق المالية 2015)**، رسالة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015.

ب–باللغات الأجنبية:

67. MOHAMED ZAHER BOUAZIZ, **IMPLICATIONS DEE LA COMPTABILISATION DES INTRUMENTS FINANCIERS A LA JUSTE VALEUR L'ALLOCATION OPTIMALE DES RESSOURCE**, THESE DU DOCTORA , UNIVERSITE DE QUEBEC A MONTREAL, CANADA. 2013.

68. Lakhdar KHELLAF, **LES NORMES INTERNATIONALES DE COMPTABILITE (IAS-IFRS) ET LEUR APPLICATION EN ALGERIE «CAS DU**

SYSTEME COMPTABLE ET FINANCIER ALGERIEN (SCF)», THESE DU DOCTORAT, UNIVERSITE EL HADJ LAKHDAR –BATNA, ALGERIE, 2013/2014.

69. SOUHILA KHAIRA BOUKESSASSA**, LA MISE EN PLACE D'UN SYSTEME DE COMPTABILITE ANALYTIQUE DANS UNE ENTREPRISE ALGERIENNE « CAS DE L'ALGERIENNE DES FONDERIES D'ORAN-ALFON- »**, MEMOIRE DE MAGISTER, UNIVERSITE D'ORAN, ALGERIE, 2009/2010.

ثالثا: المجلات العلمية

أ- باللغة العربية:

70. أمينة بودريوة، **واقع وآليات تفعيل بورصة الجزائر لتمويل الاقتصاد الجزائري، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي**، العدد السابع، جامعة بومرداس، الجزائر، 2019.

71. أحلام بلقاسم كحولي وخير الدين معطي الله، **دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة**، المجلد 6، العدد 1، جامعة سكيكدة، الجزائر، جوان 2018.

72. أحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله، **إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين–**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 2، جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.

73. أمحمد عبد الحفيظي، **كيفية تقييم الأوراق المالية الأسهم والسندات في سوق رأس المال**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الثاني، جامعة الجلفة، الجزائر، 2015.

74. أمل عبد المحسن كحيط وأحمد ميري أحمد، **مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي المهني في لعراق لمعايير التعليم المحاسبي الدولية –دراسة ميدانية في مؤسسات التعليم العالي والبحث العلمي–**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، الجلد 13، العدد 39، جامعة الكوفة، العراق، 2016.

75. أميرة دباش وفريد خميلي، **مساهمة القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية في سوق الأوراق المالية**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد الثالث، جامعة المسيلة، الجزائر، أوت 2017.

76. إيناس صيودة ، **دور تحليل جدول التدفقات النقدية للخزينة في تقييم الأداء والوضعية المالية (تحليل جدول تدفقات الخزينة للجزائرية للمياه)**، مجلة أبعاد اقتصادية، جامعة بومرداس –الجزائر–، العدد السابع، جوان 2017.

77. باهية زعيم وعبد الغني دادن، **واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي – دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن)، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية**، العدد السابع، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

78. بلال شيخي وسامية فقير ومنصور الرجى، **تقييم مدى استيعاب سوق الأوراق المالية الجزائرية لمعايير المحاسبة الدولية من خلال النظام المحاسبي المالي SCF**، المجلة العلمية المستقبل الاقتصادي، العدد 1، المجلد 4، جامعة بومرداس، الجزائر، ديسمبر 2016.

79. بلال شيخي ومنَصور ناصر الرجى، **تطورات المعايير المتعلقة بالأدوات المالية ما بين المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وأثره على تنشيط الإستثمار في سوق الأوراق المالية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد الأول، العدد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2016.

80. بن يوسف خلف الله، **أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد السابع، جامعة أم البواقي، الجزائر جوان 2017.

81. جميل حسن النجَّار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءة معومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الفلسطينية العامة –دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين–**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، عمادة البحث العلمي– جامعة الأردن، الأردن، 2013.

82. حسبة مفلاح ووهيبة خالفي، **تحليل لواقع نشاط الوساطة المالية في بورصة الجزائر خلال الفترة (2008–2017)**، مجلة معهد العلوم الاقتصادية، المجلد 22، العدد 1، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2019.

83. حسين جميل غافل البديري، **أثر جودة المعلومات في القوائم المالية على قرارات مستخدميها، دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 14، العدد الأول، جامعة الكوفة، العراق، 2017.

84. حكيم براضية وبن علي بلعزوز، **أهمية الإفصاح وفق معايير المحاسبة المالية الإسلامية لدعم حوكمة الشركات بالمؤسسات المالية الإسلامية**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 14، جامعة المسيلة، الجزائر، 2015.

85. حكيمة مناعي، **أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 08، جامعة تلمسان، الجزائر، ديسمبر 2018.

86. حيدر علي جراد وعلي خلف كاطع، **تأثير جودة الإبلاغ المالي في تعزيز قيمة الوحدة الاقتصادية**، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 11، العدد 3، العراق، سبتمبر 2016.

87. خضير مجيد علاوي، **القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة –بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الانشائية–مساهمة مختلطة**، مجلة جامعة بابل – العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 6، العراق، 2014.

88. ذهبية عيشور ، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على مصداقية القوائم المالية**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2017.

89. رشا حمادة، **قياس أثر الإفصاح الإختياري في جودة التقارير المالية –دراسة ميدانية في بورصة عمان**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، عمادة البحث العلمي– جامعة الأردن، الأردن، 2014.

90. رفيق يوسفي وعبد العزيز قتال، **إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الآفاق الاقتصادية، العدد الثالث، جامعة تبسة، الجزائر، جوان 2018.

91. رياض زلاسي وعبد الغني دادن، **أثر الإلتزام بمبادئ حوكمة الشركات على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية**، مجلة معارف، العدد 21، جامعة البويرة، ديسمبر 2016.

92. زهير خضر ياسين،"**القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**"، مجلة المنصور، عدد 14،عدد خاص، جامعة بغداد، العراق، 2010.

93. زوينة بن فرج، **متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية لبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية–دراسة ميدانية لبعض البنوك الجزائرية–**، مجلة العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 15، الجزائر، 2015.

94. ستار جبار خلاوي، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي –دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور–**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، جامعة واسط، العراق، 2016.

95. سحنون بونعجة ونبيل بوفليح، **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية**، مجلة الريادة للمال والأعمال، المجلد 5، العدد 1، جامعة الشلف، الجزائر، 2019.

96. سليمان بلعور وبوحفص بن أودينة، **صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017.

97. سميرة دواق وعباس فرحات، **الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 3، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، 2019.

98. صلاح الدين سوالم، **مستقبل مهنة المحاسبة ي الجزائر في ظل مسعى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة –إشارة خاصة إلى الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات–**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017.

99. صلاح الدين شريط وأمينة حفاصة، **مدى توافق محاسبة الأصول الغير ملموسة بين بين النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية "دراسة حالة مؤسسة الهضاب العليا –الرياض سطيف"**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 3، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، 2018.

100. عائشة عوماري وأمحمد بن الدين، **دراسة مدى التوافق بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07–العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، 2019.

101. عائشة عوماري ونرجس حميميس، **أثر التدقيق الخارجي على جودة المعلومة المالية –دراسة ميدانية ببنك الفلاحة والتنمية الريفية أدرار**، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، الجزائر، 2017.

102. عبد العزيز قتال ورفيق يوسفي، **دور الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في التشخيص المالي لمؤسسة الرويبة للمشروبات (2012–2015)**، مجلة البحوث الإقتصادية المتقدمة، العدد 4، جامعة حمة لخضر–الوادي–، جوان 2018.

103. عبد القادر بسبع وبن علية بن عيسى، **دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره فعلى زيادة كفاءة الأسواق المالية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، جامعة الجلفة، الجزائر، مارس 2017.

104. عبد القادر بكيحل ومحمد أمين بربري، **دور النظام المحاسبي المالي في تعزيز الإفصاح بالمؤسسة الإقتصادية، –دراسة حالة مجمع صيدال–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية والدراسات الإقتصادية، جامعة البليدة، العدد 37، أفريل 2019.

105. عبد القادر حوة وفتيحة بكطاش، **أثر القياس والإفصاح عن الأدوات المالية في القوائم المالية ومتطلباتها وفق معايير الإبلاغ المالي الدولي والنظام المحاسبي المالي**، مجلة آفاق للعلوم، العدد السادس عشر، المجلد 4، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، 2019.

106. عبد القادر محرز، الأصول المعنوية: **القياس والمحاذاة وفق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، العدد 34، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.

107. عبد الكريم شناي ومصطفى عقاري، **أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيتات المادية والمعنوية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد التاسع، المجلد الثاني، جامعة الوادي، الجزائر، 2017.

108. عبد اللطيف عثمان وعباس لحمر، **المعالجة المحاسبية للتثبيتات العينية وفق النظام المحاسبي المالي –حالة مجمع متيجي–**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشلف، الجزائر، جوان 2018.

109. عبد المجيد موزارين وبربري محمد أمين، **القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي**، الأكاديمية للدراسات الإجتماعية والإنسانية، قسم العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة الشلف، العدد 19، جانفي 2018.

110. عبد المطلب بيصار وعبد الحفيظ قارة ونورة زبيري، **أهمية الإفصاح عن رأس المال البشري في القوائم والتقارير المالية للمؤسسات**، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 02، جامعة محمد بوضياف – المسيلة –، الجزائر، 2016.

111. عدنان مقدم، **محاسبة الأصول المعنوية وفق النظام المحاسبي المالي**، مجلة البديل الاقتصادي، العدد الخامس، جامعة الجلفة، الجزائر، 2019.

112. علي بن قطيب ودلال حطاب، **أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين المعيار المحاسبي رقم 1 والنظام المحاسبي المالي**، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة المسيلة، 2019.

113. علي محمد هارب، **دور مجموعة من العوامل في تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجامعات اليمنية في ضوء معايير مجلس التعليم المحاسبي الدولي –دراسة حالة على جامعة الأندلس للعلوم والتقنية –صنعاء–**، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية، العدد 24، المجلد 6، جامعة الأندلس للعلوم والتقنية، صنعاء، اليمن، 2019.

114. علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، **القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها: بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، المجلد (2)، الإصدار (5)، العراق، ، 2009.

115. عمار درويش، **متطلبات تحسين جودة التعليم المحاسبي في الجزائر (دراسة قياسة)**، مجلة المالية والأسواق، المجلد 3، العدد 6، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017.

116. عياد السعدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومة المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018.

117. عيسى سماعين، **الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية على ضوء الفروقات بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي الجزائري (مع دراسة حالة توضيحية)**، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشلف، الجزائر، جوان 2019.

118. عيسى مصباح وقدوري عمار، **إشكالية القياس المحاسبي لانخفاض قيمة الأصول في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي- دراسة عينة من المؤسسات-**، مجلة الاصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 12، المدرسة العليا للتجارة، 2018.

119. فاطمة الزهراء مومن ولعبيدي مهاوات، **أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، العدد 4، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، جوان 2018.

120. فداء عدنان عبيد، **استعمال القيمة العادلة لتقييم الشركات المندمجة واحتساب شهرة المحل**، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، السنة: 38، العدد: 105، العراق، 2015.

121. كمال سماش وفاطمة الزهراء عياشي، **تحديات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول الغير ملموسة (في ظل المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي SCF)**، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 07، العدد 01، جامعة أدرار، الجزائر، مارس 2019.

122. كنزة قريشي، **توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بين متطلبات القياس المحاسبي وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 19، العدد 01، جامعة سطيف، الجزائر، ديسمبر 2019.

123. لخضر بن أحمد، **الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية –دراسة تقييمية-**، مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، 2014.

124. محمد الهادي ضيف الله ،**دور المعايير المحاسبية الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السابع، المجلد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2014.

125. محمد الهادي ضيف الله، **أسس وقواعد الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد السادس، المجلد الأول، جامعة الوادي، الجزائر، 2013.

126. محمد حسان بن مالك ومحمد بشير غوالي، أثر **القياس المستند إلى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي**، مجلة الباحث، العدد 15، جامعة ورقلة، الجزائر، 2015.

127. محمد رمزي جودي وأمينة جودي، **مساهمة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي**، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، العدد الثاني، جامعة المسيلة، أفريل 2017.

128. محمد زرقون وفارس بن يدير، **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية –دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة**

الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 4، جامعة ورقلة، الجزائر، جوان 2016.

129. محمد عبد الواحد و أشواق طالب، **تأثير معلومات القيمة العادلة على إدارة التكلفة – دراسة تحليلية لبعض شركات الاستثمار المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**–، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية، العدد 27، جامعة واسط، العراق، 2017.

130. محمد عجيلة وأحمد قنيع، **مساهمة التعليم المحاسبي الإلكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة**، المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، العدد 03، جامعة ورقلة، الجزائر، 2016.

131. محمد علي عبد الله، صالح حامد محمد علي، **تحليل مدى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة**، مجلة الدراسات العليا، العدد 11، جامعة النيلين، السودان، 2015.

132. محمد نواف عابد، **أثر الإفصاح الإختياري على الأداء المالي للوحدات الإقتصادية في بورصة فلسطين : دراسة تطبيقية على قطاع البنوك وقطاع التأمينات**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018، جامعة البليدة، الجزائر.

133. محمود علي الجبالي، **تقييم الأصول الثابتة لأغراض الخصخصة–حالة مؤسسة سكة حديد العقبة في الأردن**–، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 10، 2012.

134. مروان مباركي وحمزة العرابي، **واقع إعادة تقييم التثبيتات المادية في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي "دراسة على مستوى الشركات الصناعية المسعرة في البورصة"**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 19، جامعة البليدة، الجزائر، 2018.

135. مريم باي، **ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري –دراسة تحليلية**–، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، ديسمبر 2017.

136. مسعود صديق وفؤاد صديقي، **محددات الإفصاح الحاسبي في الحقل المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي SCF، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية**، العدد 2، جامعة المسيلة،الجزائر، 2016.

137. مصطفى عوادي، **المعالجة المحاسبية لاهتلاك التثبيتات حسب النظام المحاسبي المالي SCF (مع دراسة حالات)**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 5، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.

138. نوارة محمد ومليكة حفيظ شبايكي، **مدى توافق الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي SCF مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم واحد 1 IAS–دراسة تحليلية للقوائم المالية لمؤسسة سونلغاز الجلفة**–، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية–، المجلد 14، العدد 29، جامعة الجلفة، الجزائر، 2016.

139. نوال جاسم لطيف، **المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، الجلد 11، العدد 4، جامعة بابل، العراق، 2019.

140. نور الدين أحمد قايد وإسلام هيلالي، **دور نظام المعلومات المحاسبية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 04، العدد 01، جامعة الوادي، الجزائر، جوان 2019.

141. نور الدين جرد، **البيئة المحاسبية للدول النامية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بين مراعاة ظروف البيئة المحاسبية المحلية والاستجابة لتأثيرات الأنظمة المحاسبية الدولية**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية –دراسات اقتصادية–، المجلد 18، العدد 38، جامعة زيان عاشور الجلفة، الجزائر، .2019

142. هدى حافي وعامر الحاج، **المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيتات العينية –مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب GMS وحدة: تصدير/إستيراد–**، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثاني والعشرون، جامعة بسكرة ، الجزائر، ديسمبر 2017.

143. هواري معراج آدم حديدي، **دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية– بالإشارة إلى البنوك التجارية–**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، –دراسات اقتصادية، 18 (1)، جامعة الجلفة، الجزائر، 2007.

144. ياسر أحمد السيد محمد الجرف، **أثر إستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على دقة التنبؤات المحاسبية –دراسة نظرية وميدانية–**، مجلة المحاسبة والمراجعة، العدد الخامس، المجلد الأول، إتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، مصر، 2017.

145. ياسمينة عمارة وخديجة بلحياني، **أهمية الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) – دراسة حالة مؤسسة البناء للجنوب والجنوب الكبير–**، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، العدد الأول، جانفي 2018، جامعة تبسة، الجزائر.

146. ياسمينة عمامرة وزرفاوي عبد الكريم، **أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، العدد الرابع، جامعة الجلفة، الجزائر، سبتمبر 2018.

ب–باللغات الأجنبية:

147. DJIHAD GHRISSI et YOUSSEF BOUMEDIEN, **Applying Of Fair Value In Algerian Banks According To Financial Accounting System**, JOURNAL OF FINANCIAL AND ACCOUNTI NG STUDIES, Hamma Lakhdar Eloued University, Issue 8, AlgeriA, 2017.

148. ELALIA TAHRI, **ENJEUX D'UTILITE DE LA JUSTE VALEUR : APPLICATION AUX ENTREPRESES PUBLIQUES ALGERIENNES, REVUE**

NOUVELLE ECONOMIE, Université de Khemis Miliana, N°11-VOL 02, **ALGERIE,** 2014.

149. HAMDI MERIEM, **Annexe aux états financiers-Innovation du système comptable financier**, Revue De Droit Et Sciences Humaines Etudes Economiques, Volume 5, Numéro 11, Université Ziane Achour de Djelfa, 2010.

150. SAIDANI MOHAMED SAID, **La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation,** Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes, Vol. 1 N°9, Université de Ghardaïa, Algérie.

151. T. STUPNYTSKA, O. YEVTUSHEVSKA, V. PRYIMAK, **THE ANALYSIS OF APPROACHES TO THE ESSENCE AND CLASSIFICATION OF FIXED ASSETS,** FOOD INDUSTRIES ECONOMICS JOURNAL, VOL 2.N° 10, THE INSTITUTE OF MARKET PROBLEMS AND ECONOMICS-ECOLOGICAL, UKRAINE, 2018.

152. ZAAFRANE MANSOURIA & LALMI FATIMA**, La qualité de l'information financière en vertu de l'adoption du SCF et de la norme d'audit NAA –Etude empirique d'un échantillon des professionnels en Algérie-,** Revue Des Etude Economiques Approfondies, N°07, Université de Mostaganem, Algérie, 2018.

رابعا: الملتقيات والمؤتمرات العلمية

أ- باللغة العربية:

153. أصيلة العمري وإلهام بروبة، **تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة تحليلية لآراء عينة من محافظي الحسابات لولاية بسكرة-**، كتاب الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص 321.

154. فاطيمة حميد وجهاد غريسي وعمر الفاروق زرقون، **دور المنظمات المحاسبية الدولية في تطور نظرية المحاسبة**، كتاب الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات-إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، المنعقد بجامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

155. فلة حمدي ونجلاء نوبلي، **استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات**، مداخلة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة بسكرة، الجزائر، 06-07 ماي 2012.

156. منى كامل وصفاء أحمد العاني، **دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، بغداد، العراق، 16-17 أفريل 2014.

157. هواري معراج وآدم حديدي، **إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية**، ورقة بحث مقدمة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS والمعايير الدولية للتدقيق ISA يومي 13 و14 سبتمبر 2011، جامعة البليدة، الجزائر.

خامسا: التقارير والقوانين والمعايير

أ- باللغة العربية:

158. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، السنة الرابعة والأربعون، الأحد 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق لـ 25 نوفمبر 2007.

159. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، السنة الخامسة والأربعون، الأربعاء 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق لـ 28 ماي 2008.

160. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، السنة الخامسة والأربعون، الأحد 24 رجب 1429 هـ الموافق لـ 27 جويلية 2008.

161. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 للسنة السادسة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 ربيع الأول 1430 هـ الموافق لـ 25 مارس 2009.

162. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 21، السنة السادسة والأربعون، الأربعاء 12 ربيع الثاني 1430 الموافق لـ 8 أفريل 2009 م.

163. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14، السنة السابعة والأربعون، الصادر يوم الخميس 11 ربيع الأول 1431هـ الموافق لـ 25 فيفري 2010 م.

164. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42 الصادر بتاريخ 28 رجب 1431 هـ الموافق لـ 11 جويلية 2010.

165. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 7 للسنة الثامنة والأربعون، الصادر بتاريخ 28 صفر 1432 هـ الموافق لـ 02 فيفري 2011.

166. المعايير المحاسبية الدولية، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

167. المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 7 "**الأدوات المالية: الإفصاحات**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

168. المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 9 "**الأدوات المالية**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

169. المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 "**قياس القيمة العادلة**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

170. المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 "**عرض القوائم المالية** "، مؤسسة المعايير الدولية للقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

171. المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 "**المخزون**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018،

172. المعيار المحاسبي الدولي رقم 8،"**السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، السعودية، 2018.

173. المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "**العقارات والآلات والمعدات**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

174. المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "**الأصول الغير ملموسة**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

175. المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 "**العقارات الاستثمارية**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

176. المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 "**الزراعة**"، مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018.

177. المقرر رقم 03 المؤرخ في 23 جانفي 2020 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2020 الصادر عن وزارة المالية.

178. تقرير آفاق الاقتصاد العربي–الإصدار التاسع–، صندوق النقد العربي، أفريل 2019.

ب–باللغات الأجنبية:

179. LE RAPPORT MORAL ET FINANCIER (DU01/10/2018 AU 30/09/2019) DE LA CHAMBRE NATIONALE DES COMMISSAIRES AUX COMPTES, Décembre 2019.

سادسا: المواقع الإلكترونية

أ- باللغة العربية:

180. الموقع الإلكتروني https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/، تم الإطلاع يوم 2019/08/02، 19:48.

181. الموقع الإلكتروني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: https://www.onca.dz/nosComptables/#bull، تم الاطلاع يوم 03-01-2019، 14:00.

ب-باللغات الأجنبية:

182. Website of International Federation of Accountants, https://www.ifac.org/about-ifac, (Accessed: 09/08/2019, 19:50).

183. Website of International Federation of Accountants, https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview, (Accessed: 09/08/2019, 19:53).

184. Website of International Organization of Securities commissions, https://www.iosco.org/about/?subsection=about_iosco, (Accessed: 09/08/2019, 19:59).

185. website of global accounting news, https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13, (accessed : 30/08/2019, 11 :30).

الملاحق

الملحق رقم 01: الشكل القانوني للقوائم المالية الواجب عرضها وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الأصول
السنة المالية المقفلة في .....

الأصول المالية	N إجمالي	N اهتلاكات / أرصدة
الأصول المثبتة (غير الجارية)		
فارق الشراء (ou goodwill)	207	2807 و 2907
التثبيتات المعنوية	20 (خارج 207)	280 (خارج 2807)
		290 (خارج 2907)
التثبيتات العينية	21 و 22 (خارج 229)	281 و282 و291 و292
التثبيتات الجاري إنجازها	23	293
التثبيتات المالية		
السندات الموضوعة موضع المعادلة – المؤسسات المشاركة	265	
المساهمات الأخرى و الحسابات الدائنة الملحقة	26 (خارج 265 و269)	
السندات الأخرى المثبتة	271 و272 و273	
القروض و الأصول المالية الأخرى غير الجارية	274 و275 و276	
مجموع الأصول غير الجارية		
الأصول الجارية		
المخزونات و المنتجات قيد الصنع	30 إلى 38	39
الحسابات الدائنة – الاستخدامات المماثلة		
الزبائن	41 (خارج 419)	491
المدينون الآخرون	409 مـــــدينون [42 و43 و 44 (خارج 444 إلى 448) 45 و46 و 486 و489]	495 و496
الضرائب	444 و 445 و447	
الأصول الأخرى الجارية	مدين 48	
الموجودات وما يماثلها		
توظيفات و أصول مالية جارية	50 (خارج 509)	
أموال الخزينة	519 وغيرها من المدينين(51 و 52 و53 و 54)	59
مجموع الأصول الجارية		
المجموع العام للأصول		

محتوى فصول الميزانية
ميزانية الفصوم
السنة المالية المقفلة في .....

الفصوم	N
رؤوس الأموال الخاصة	
رأس المال الصادر (أو حساب المستغل)	101 و108
رأس المال غير المطلوب	109
العلاوات و الاحتياطات (الاحتياطات الدعمية) (1)	104 و 106
فارق إعادة التقييم	105
فارق المعادلة (1)	107
النتيجة الصافية (النتيجة الصافية حصة المجمع) (1)	12
رؤوس الأموال الخاصة الأخرى، ترحيل من جديد	11
حصة الشركة الدعمية (1)	
حصة ذوي الأقلية (1)	
المجموع I	
الفصوم غير الجارية	
القروض و الديون المالية	16 و 17
الضرائب (المؤجلة و المرصود لها)	134 و 155
الديون الأخرى غير الجارية	229
المؤونات و المنتوجات المدرجة في الحسابات سلفا	15 (خارج 155) 131 و 132
مجموع الفصوم غير الجارية (2)	
الفصوم الجارية	
الموردون و الحسابات الملحقة	40 (خارج 409)
الضرائب	دائن 444 و 445 و 447
الديون الأخرى	419 و 509 دائن [42 و43 و44 (خارج 444 إلى 447) 45 و46 و48]
خزينة الفصوم	519 و غيرها من الديون 51 و 52
مجموع الفصوم الجارية (3)	
المجموع العام للفصوم	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية الدعمة.

محتوى فصول حساب النتائج
حساب النتائج (حسب الطبيعة)
الفترة من ..... إلى.....

	N
المبيعات و المنتوجات الملحقة	70
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع	72
الإنتاج المثبت	73
إعانات الاستغلال	74
1 – إنتاج السنة المالية	
المشتريات المستهلكة	60
الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى	61 و 62
2 – استهلاك السنة المالية	
3 – القيمة المضافة للاستغلال (1 - 2)	
أعباء المستخدمين	63
الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة	64
4 – إجمالي فائض الاستغلال	
المنتجات العملياتية الأخرى	75
الأعباء العملياتية الأخرى	65
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة	68
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات	78
5 – النتيجة العملياتية	
المنتوجات المالية	76
الأعباء المالية	66
6 – النتيجة المالية	
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5 + 6)	
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	695 و 698
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية	692 و 693
مجموع منتجات الأنشطة العادية	
مجموع أعباء الأنشطة العادية	
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية	
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)	77
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)	67
9 – النتيجة غير العادية	
10 – صافي نتيجة السنة المالية	
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)	
11 – صافي نتيجة المجموع المدمج (1)	
و منها حصة ذوي الأقلية (1)	
حصة المجمع (1)	

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

حساب النتائج (حسب الوظيفة)
الفترة من ..... إلى.....

مثلا

	ملاحظة	N	N - 1
رقم الأعمال			
كلفة المبيعات			
هامش الربح الإجمالي			
منتجات أخرى عملياتية			
التكاليف التجارية			
الأعباء الإدارية			
أعباء أخرى عملياتية			
النتيجة العملياتية			
تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة			
(مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات)			
منتجات مالية			
الأعباء المالية			
النتيجة العادية قبل الضريبة			
الضرائب الواجبة على النتائج العادية			
الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات)			
النتيجة الصافية للأنشطة العادية			
الأعباء غير العادية			
المنتوجات غير عادية			
النتيجة الصافية للسنة المالية			
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1)			
النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)			
منها حصة ذوي الأقلية (1)			
حصة المجمع (1)			

(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة

جدول سيولة الخزينة
(الطريقة غير المباشرة)
الفترة من ..... إلى .....

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N - 1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية			
صافي نتيجة السنة المالية			
تصحيحات من أجل :			
– الاهتلاكات و الأرصدة			
–تغير الضرائب المؤجلة			
–تغير المخزونات			
– تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى			
–تغير الموردين و الديون الأخرى			
–نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب			
تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار			
مسحوبات عن اقتناء تثبيتات			
تحصيلات التنازل عن تثبيتات			
تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل			
الحصص المدفوعة للمساهمين			
زيادة رأس المال النقدي (المنقودات)			
إصدار قروض			
تسديد قروض			
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (جـ)			
تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + جـ)			
أموال الخزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الاقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

جدول تغير الأموال الخاصة

	ملاحظة	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N - 2						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N - 1						
تغيير الطريقة المحاسبية						
تصحيح الأخطاء الهامة						
إعادة تقييم التثبيتات						
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج						
الحصص المدفوعة						
زيادة رأس المال						
صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في 31 ديسمبر N						

الملحق رقم 02: مدونة حسابات النظام المحاسبي المالي الجزائري

الصنف الأول – حسابات رؤوس الأموال

* 10 رأس المال، الاحتياطات وما يماثلها
* 11 الترحيل من جديد،
* 12 نتيجة السنة المالية،
* 13 المنتوجات والأعباء المؤجلة خارج دورة الاستغلال،
* 14 متاح
* 15 المؤونات للأعباء – الخصوم غير الجارية،
* 16 الاقتراضات والديون المماثلة،
* 17 الديون المرتبطة بالمساهمات،
* 18 حسابات الارتباط الخاصة بالمؤسسات والشركات في شكل مساهمة،
* 19 (متاح) .

الصنف 2 – حسابات التثبيتات

* 20 التثبيتات المعنوية،
* 21 التثبيتات العينية،
* 22 التثبيتات في شكل امتياز،
* 23 التثبيتات الجاري إنجازها ،
* 24 (متاح)،
* 25 (متاح)،
* 26 مساهمات وحسابات دائنة ملحقة بمساهمات،
*27 تثبيتات مالية أخرى،
* 28 اهتلاك التثبيتات،
* 29 خسائر القيمة عن التثبيتات.

الصنف 3 – حسابات المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ

* 30 مخزونات البضائع،
* 31 المواد الأولية واللوازم،
* 32 التموينات الأخرى،
* 33 سلع قيد الإنتاج،
* 34 خدمات قيد الإنتاج،
* 35 مخزونات المنتجات،
* 36 المخزونات الناتية من التثبيتات،
* 37 المخزونات في الخارج (التي هي في الطريق، في المستودع أو إيداع)،
* 38 المشتريات المخزنة،
39 خسائر القيمة عن المخزونات و المنتوجات قيد التنفيذ.

الصنف 4 – حسابات الغير

* 40 الموردون والحسابات الملحقة،
* 41 الزبائن والحسابات الملحقة،

* 42 المستخدمون والحسابات الملحقة،

* 43 الهيئات الاجتماعية والحسابات الملحقة،

* 44 الدولة والجماعات العمومية والهيئات الدولية والحسابات الملحقة،

* 45 الجمع والشركاء،

* 46 مختلف الدائنين ومختلف المدينين،

* 47 الحسابات الانتقالية أو الانتظارية،

* 48 الأعباء أو المنتوجات المعاينة مسبقا والمؤونات،

* 49 خسائر القيمة عن حسابات الغير،

الصنف 5 – العمليات المالية

* 50 القيم المنقولة للتوظيف،

* 51 البنوك والمؤسسات المالية وما يماثلها،

* 52 الأدوات المالية المشتقة،

* 53 الصندوق،

* 54 وكالات التسبيقات والاعتمادات،

* 55 (متاح)،

* 56 (متاح)،

* 57 (متاح)،

* 58 التمويلات الداخلية،

* 59 خسائر القيمة عن الأصول المالية الجارية.

3.312 – تقسم العمليات المتعلقة بحساب النتائج (التقديم حسب طبيعة الأعباء) على صنفين من الحسابات الموصوفة بحسابات التسيير.

الإطار المحاسبي لهذه الحسابات التسييرية حسب الطبيعة هو الآتي :

الصنف 6 : حسابات الأعباء

* 60 المشتريات المستهلكة،

* 61 الخدمات الخارجية،

* 62 الخدمات الخارجية الأخرى،

* 63 أعباء المستخدمين،

* 64 الضرائب والرسوم والمدفوعات المماثلة،

* 65 الأعباء العملياتية الأخرى،

* 66 الأعباء المالية،

* 67 العناصر غير العادية – الأعباء،

* 68 المخصصات للاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة،

* 69 الضرائب على النتائج وما يماثلها.

الصنف 7 – حسابات المنتوجات

* 70 المبيعات من البضائع والمنتجات المصنعة، والخدمات المقدمة والمنتوجات الملحقة،

* 72 الإنتاج المخزن أو المنتقص من المخزون،

* 73 الإنتاج المثبت،

* 74 إعانات الاستغلال،

* 75 المنتوجات العملياتية الأخرى،

* 76 المنتوجات المالية،

* 77 العناصر غير العادية – المنتجات،

* 78 الاسترجاعات عن خسائر القيمة والمؤونات،

* 79 (متاح).

الملحق رقم 03: الإستبيان الموجه للتحكيم

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إلى الأستاذ الفاضل: .....

الموضوع: طلب تحكيم استبانة أطروحة الدكتوراه

يشرفنا أن نحيط سيادتكم علما بأننا نجري دراسة بغرض استكمال متطلبات إعداد أطروحة الدكتوراه في علوم التسيير تخصص الإدارة المالية من المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف بولاية ميلة تحت عنوان:

أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية

– دراسة ميدانية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر –

وذلك تحت إشراف الأستاذ الدكتور: **أبوبكر بوسالم.**

ولما لسيادتكم من خبرة في مجال البحث العلمي وتحكيم الاستبانات فإننا نأمل منكم الموافقة على طلب تحكيم الاستبانة وفق المتغيرات والفرضيات المرفقة، وهذا من أجل أخذ ملاحظاتكم وانتقاداتكم البناءة بعين الاعتبار وتصحيح الأخطاء الموجودة، وذلك كمساهمة منكم في إثراء الموضوع ودعم وتشجيع للبحث العلمي، شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا.

طالب الدكتوراه: أودينة عبد الخالق

إشكالية الدراسة:

هل هناك أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

فرضيات الدراسة:

قام الطالب بصياغة الفرضيات التالية:

- **الفرضية الرئيسية:**

يؤثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الأولى: يؤثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة المعلومات الواردة في القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الثانية: يؤثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

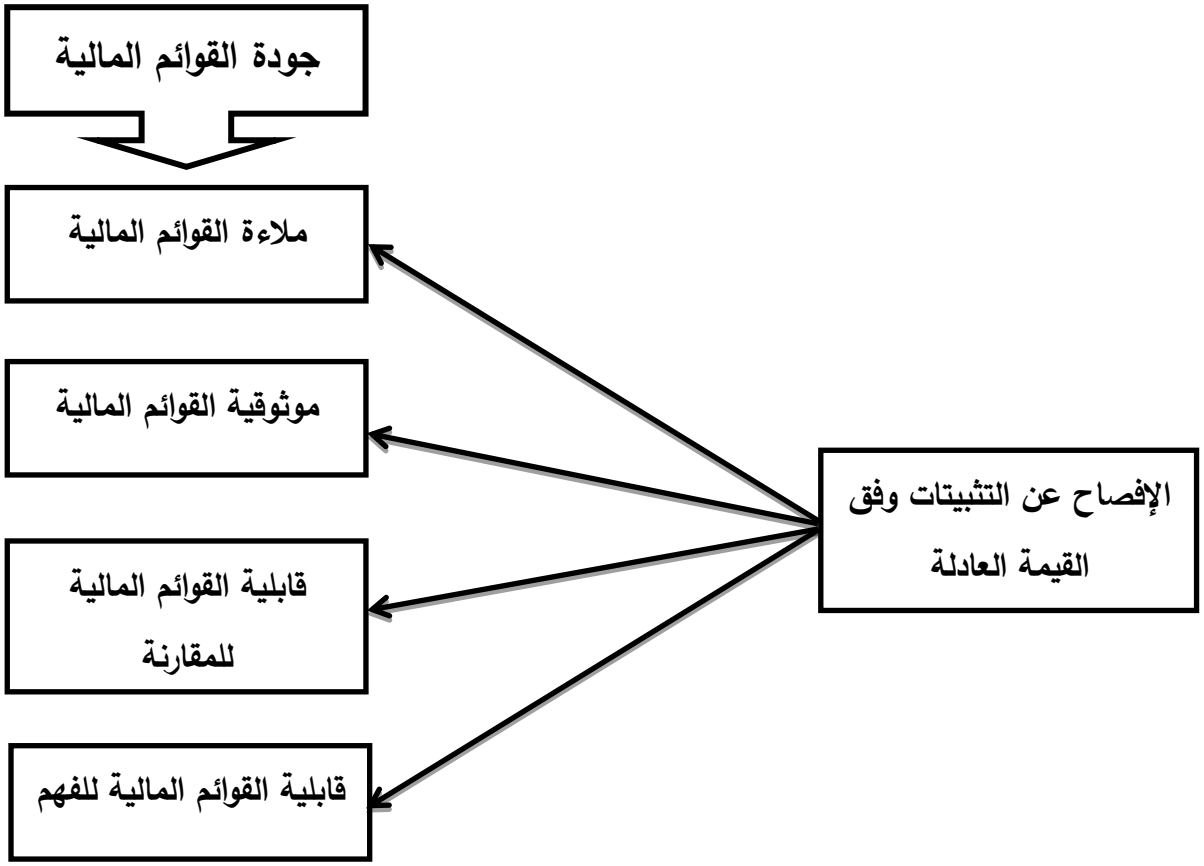
الفرضية الفرعية الثالثة: يؤثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية المعلومات الواردة في القوائم المالية للمقارنة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

الفرضية الفرعية الرابعة: يؤثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية المعلومات للفهم من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

- **الفرضية الرئيسية الثانية:**

هناك فروق ذات دلالة إحصائية في متوسطات إجابات أفراد العينة لأثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية والتي تعزى إلى المتغيرات الشخصية.

أنموذج الدراسة



- **طريقة القياس:** اعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي:

1- موافق بشدة.

2- موافق.

3- محايد.

4- غير موافق.

5- غير موافق بشدة.

وفيما يلي مضمون الإستبانة الموجهة لعينة الدراسة:

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع: طلب تعبئة الإستبانة.

أخي الكريم / أختي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي تدخل ضمن متطلبات إعداد أطروحة الدكتوراه للطالب أودينة عبد الخالق من المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة تحت عنوان "**أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية**"، ونتمنى أن تقوموا بتعبئة هذه الإستبانة من خلال القراءة المتأنية للفقرات ووضع علامة (X) في الخانة التي تعبر عن مدى موافقتكم على الفقرة، علما أن الإجابات المقدمة من طرفكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي وفقط، شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا،

وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

الطالب: أودينة عبد الخالق

أولا: المعلومات الشخصية

يرجى الإجابة على هذه الأسئلة الشخصية والتي سيتم تجميعها وتحليلها لغرض البحث العلمي فقط، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

1- العمر:

أقل من 25 سنة ☐ 26-35 سنة ☐ 36-45 سنة ☐ أكثر من 45 ☐

2- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ 5-10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

3- المؤهل العلمي:

تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير/ دكتوراه ☐

4- التخصص:

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ جباية ☐

5- الوظيفة:

مهني ☐ أكاديمي ☐

يرجى من الأستاذ المحكِّم الإستبانة وضع علامة (X) في الخانات المناسبة لتحديد صلاحية فقرات الإستبانة من عدمها :

1- العبارة صالحة ومهمة.

2- العبارة غير صالحة وغير مهمة.

ثانيا: الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة (المتغير المستقل).

	البيان	1	2
1	يفضل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإعتماد على التكلفة التاريخية عكس القيمة العادلة لسهولة تطبيقها.		
2	يتمتع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر بدرجة الوعي والفهم اللازمة للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.		
3	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من مستثمرين وموظفي البنوك والإدارة الضريبية بدرجة مقبولة من الوعي لفهم القوائم المالية التي تمَّ الاستناد فيها إلى القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.		
4	يتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يشجع على اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات		
5	أزال معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات.		
6	تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبالتالي فهي تتيح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.		
7	تتحدد أسعار التثبيتات المادية في السوق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار وهو ما يسمح بتحديد القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.		
8	تتميز أسواق بعض أنواع التثبيتات المادية في الجزائر بالاحتكار مثل سوق السيارات ولكن هذا لا يؤثر في تحديد القيمة العادلة لها.		
9	يسمح الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري		
10	في حالة استعانة المؤسسة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية فإن تكاليف عملية إعادة التقييم لا تكون مرتفعة ولا تشكل عائقا أمامها		
11	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية في القوائم المالية		

	يعكس الوجود الفعلي لها		
12	تساهم الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة في توفير متطلبات الإفصاح الشامل الذي يحسِّن الشفافية ويلبي احتياجات المساهمين والمستثمرين والدائنين		
13	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في رفع كفاءة السوق المالي الجزائري		

ثالثا: جودة القوائم المالية (المتغير التابع).

	1- ملاءة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية	1	2
14	توفر القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية عالية		
15	تمثل المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة أساسا دقيقا لإعداد التقديرات.		
16	توفر القوائم المالية التي تمَّ إعدادها استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية تساعد على تأكيد أو تصحيح التقديرات السابقة.		
17	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات متخذ القرار في الحصول على معلومات محاسبية تمثل القيم السوقية العادلة في الوقت المناسب		
18	الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات يسمح بعرض القوائم المالية السنوية في التوقيت المناسب ولا يؤدي إلى تأخرها مقارنة بمداخل القياس الأخرى		
19	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات لا يؤخر إعداد التقارير المالية المرحلية		
20	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في زيادة درجة التأكد لدى الدائنين عند اتخاذ قرارات التمويل.		
21	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المادية المسؤولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتجديدها أو التنازل عنها.		
22	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.		
23	يساعد الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق القيمة العادلة في تقديم معلومات ملائمة		

	لتفسير اختلاف القيمة الدفترية عن القيم السوقية.		
24	الاعتماد على مدخل السوق في تحديد القيمة العادلة للتثبيتات يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأن هذه الأسعار تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدولة.		

	2- موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.	1	2
25	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يجعلها تعكس الواقع الاقتصادي بصدق.		
26	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يجعل القوائم المالية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول المؤسسة		
27	الإفصاح عن الناتج الحقيقي لإعادة تقييم التثبيتات "فارق إعادة التقييم" في القوائم المالية يزيد من مصداقيتها.		
28	القياس المحاسبي للتثبيتات المستند إلى القيمة العادلة أكثر موضوعية من مداخل القياس المحاسبي الأخرى حيث يعتمد على تقديرات واقعية ملموسة بعيدا الأحكام الذاتية		
29	يضمن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات حياد القياس المحاسبي		
30	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يعطي لمستخدمي القوائم المالية معلومات خالية من الأخطاء.		
31	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يعطي إمكانية التحقق من أسعارها لتوفر أدلة الإثبات.		
32	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.		
33	تمثل القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية النقد المتوقع الحصول عليه إذا تم التنازل عن التثبيت في تاريخ الإفصاح.		
34	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في الحد من التلاعب		

	في الحسابات.		

	3- قابلية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للمقارنة.	1	2
35	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يسمح بالقيام بعملية المقارنة بينها لأن قوائمها المالية تكون مبنية على نفس الأسس.		
36	تسمح عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة بالمقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة لعدة سنوات ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية في مثل التغيرات في أسعار الفائدة والتضخم.		
37	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.		
38	تساعد عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة مؤسسات بالمقارنة بين نتائج التحليل لقوائمها المالية المعدة اعتماداً على نفس الأسس، وبالتالي تكون نتائج المقارنة أكثر صحة.		
39	الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات بشكل دوري يجعل نتائج التحليل المالي للمؤسسة أكثر دقة من خلال الاعتماد على قوائم مالية معدَّة على نفس الأسس لعدة سنوات.		
40	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة بتحديد المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أثر دقة وصحة.		
41	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية إلى هذا المدخل كأساس لتقييم التثبيتات.		

	4- قابلية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للفهم.	1	2
42	يتميز مدخل القيمة العادلة بالبساطة والوضوح خاصة في ظل وجود المعيار IFRS 13 "قياس القيمة" الذي أزال الغموض والتعقيد حول مفهومها.		
43	يتطلب الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات مجموعة من		

	الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مما يجعل القوائم المالية شاملة لكافة الإيضاحات والتفسيرات.		
44	الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم.		
45	تتماشى برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدَّة استنادا إلى القيمة العادلة فهمها.		
46	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن كل التثبيتات بصورة مستمرة يعني تعوُّد مستخدمي القوائم المالية على ثبات طرق التقييم المعتمدة في إعدادها مما يزيد من قابلية القوائم المالية للفهم.		
47	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يزيد من التوافق بين النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم على المستوى الدولي.		

يرجى كتابة أي ملاحظات إضافية هنا:

.....

شكرا على حسن تعاونكم

قائمة المحكمين

	إسم المُحَكِّم	مؤسسة الانتماء
1	أبوبكر بوسالم	المركز الجامعي نور البشير –البيض–
2	سليمان فرحات زواري	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–
3	محمد بوطلاعة	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–
4	مريم باي	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–
5	آدم حديدي	جامعة زيان عاشور –الجلفة–
6	يزيد تاقرارت	جامعة العربي بن مهيدي – أم البواقي–
7	سالمي محمد دينوري	جامعة حمه لخضر – الوادي–
8	طارق مقدر	جامعة الجزائر –3– ابراهيم سلطان شيبوط

الملحق رقم 04: الإستبيان الموجه لعينة الدراسة

المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف –ميلة–

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع: طلب تعبئة الإستبانة.

أخي الكريم / أختي الكريمة

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته،

يشرفنا أن نضع بين أيديكم هذه الإستبانة التي تدخل ضمن متطلبات إعداد أطروحة الدكتوراه للطالب أودينة عبد الخالق من المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة تحت عنوان "**أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية**"، ونتمنى أن تقوموا بتعبئة هذه الإستبانة من خلال القراءة المتأنية للفقرات ووضع علامة (X) في الخانة التي تعبر عن مدى موافقتكم على الفقرة، علما أن الإجابات المقدمة من طرفكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي وفقط، شاكرين لكم حسن تعاونكم معنا،

وفي الأخير تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

الطالب: أودينة عبد الخالق

أولا: المعلومات الشخصية

يرجى الإجابة على هذه الأسئلة الشخصية والتي سيتم تجميعها وتحليلها لغرض البحث العلمي فقط، وذلك بوضع علامة (X) في الخانة المناسبة (يرجى اختيار إجابة واحدة فقط):

1- العمر:

أقل من 25 سنة ☐ 26-35 سنة ☐ 36-45 سنة ☐ أكثر من 45 ☐

2- الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ 6-10 سنوات ☐ 11 سنة فأكثر ☐

3- المؤهل العلمي:

تقني سامي ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير/ دكتوراه ☐

4- التخصص:

محاسبة ☐ مالية ☐ تدقيق ☐ جباية ☐

5- الوظيفة:

مهني ☐ أكاديمي ☐

ثانيا: الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة (المتغير المستقل).

	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	يفضل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الإعتماد على التكلفة التاريخية بدل القيمة العادلة لسهولة تطبيقها.					
2	يتمتع الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر بدرجة الوعي والفهم اللازمين للاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات.					
3	يتمتع مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من مستثمرين وموظفي البنوك والإدارة الضريبية بدرجة مقبولة من الوعي لفهم القوائم المالية التي تمَّ الاستناد فيها إلى القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.					
4	يتوافق النظام المحاسبي المالي الجزائري مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي مما يشجع على اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيتات.					
5	أزال معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" الغموض الذي كان يعيق ممارسي مهنة المحاسبة على اعتماد هذا المنهج في القياس المحاسبي للتثبيتات.					
6	تتوافق التشريعات الضريبية الجزائرية مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي وبالتالي فهي تتيح الاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيتات.					
7	تتحدد أسعار التثبيتات المادية في السوق الجزائرية وفق قانون العرض والطلب بعيدا عن الاحتكار وهو ما يسمح بتحديد القيمة العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها.					
8	تتميز أسواق بعض أنواع التثبيتات المادية في الجزائر					

	بالاحتكار مثل سوق السيارات ولكن هذا لا يؤثر في تحديد القيمة العادلة لها.					
9	يسمح الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري.					
10	في حالة استعانة المؤسسة بخبراء خارجيين لتحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية فإن تكاليف عملية إعادة التقييم لا تكون مرتفعة ولا تشكل عائقا أمامها.					
11	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المعنوية في القوائم المالية يعكس الوجود الفعلي لها.					
12	تساهم الإفصاحات المرتبطة بالقيمة العادلة في توفير متطلبات الإفصاح الشامل الذي يحسِّن الشفافية ويلبي احتياجات المساهمين والمستثمرين والدائنين.					
13	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في رفع كفاءة السوق المالي الجزائري.					

ثالثا: جودة القوائم المالية (المتغير التابع).

	1- أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على ملاءة القوائم المالية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
14	توفر القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات قدرة تنبؤية عالية.					
15	تمثل المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة أساسا دقيقا لإعداد التقديرات.					
16	توفر القوائم المالية التي تمَّ إعدادها استنادا إلى القيمة العادلة معلومات محاسبية تساعد على تأكيد أو تصحيح التقديرات					

	السابقة.					
17	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات متخذ القرار في الحصول على معلومات محاسبية تمثل القيمة العادلة في الوقت المناسب.					
18	الاستناد إلى القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات يسمح بعرض القوائم المالية السنوية في التوقيت المناسب ولا يؤدي إلى تأخرها مقارنة بمداخل القياس الأخرى.					
19	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي للتثبيتات لا يؤخر إعداد التقارير المالية المرحلية.					
20	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في زيادة درجة التأكد لدى الدائنين عند اتخاذ قرارات التمويل.					
21	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المادية المسؤولين في اتخاذ القرارات المتعلقة بتجديدها أو التنازل عنها.					
22	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار.					
23	يساعد الإفصاح عن التثبيتات المالية وفق القيمة العادلة في تقديم معلومات ملائمة لتفسير اختلاف القيمة الدفترية عن القيم السوقية.					
24	الاعتماد على مدخل السوق في تحديد القيمة العادلة للتثبيتات يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأن هذه الأسعار تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدولة.					

	2- أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على موثوقية القوائم المالية.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
25	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يجعلها تعكس الواقع الاقتصادي بصدق.					
26	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يجعل القوائم المالية تعبر بصدق عن القيم الحقيقية لأصول المؤسسة.					
27	الإفصاح عن الناتج الحقيقي لإعادة تقييم التثبيتات "فارق إعادة التقييم" في القوائم المالية يزيد من مصداقيتها.					
28	القياس المحاسبي للتثبيتات المستند إلى القيمة العادلة أكثر موضوعية من مداخل القياس المحاسبي الأخرى حيث يعتمد على تقديرات واقعية ملموسة بعيدا الأحكام الذاتية.					
29	يضمن الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات حياد القياس المحاسبي.					
30	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يعطي لمستخدمي القوائم المالية معلومات خالية من الأخطاء.					
31	الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة يعطي إمكانية التحقق من أسعارها لتوفر أدلة الإثبات.					
32	يساعد الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات على توفير متطلبات الرقابة الإدارية والمالية.					
33	تمثل القيمة العادلة المفصح عنها في القوائم المالية النقد المتوقع الحصول عليه إذا تم التنازل عن التثبيت في تاريخ الإفصاح.					
34	يساهم الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات في الحد من التلاعب في الحسابات.					

	3- أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للمقارنة.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
35	الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية يسمح بالقيام بعملية المقارنة بينها لأن قوائمها المالية تكون مبنية على نفس الأسس.					
36	تسمح عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة بالمقارنة بين القوائم المالية للمؤسسة لعدة سنوات ومدى تأثرها بالتغيرات الاقتصادية في مثل التغيرات في أسعار الفائدة والتضخم.					
37	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة سنوات بمعرفة أثر الظروف والأحداث الاستثنائية على المركز المالي للمؤسسة.					
38	تساعد عملية تقييم التثبيتات وفق القيمة العادلة لعدة مؤسسات على المقارنة بين نتائج التحليل لقوائمها المالية المعدة اعتماداً على نفس الأسس، وبالتالي تكون نتائج المقارنة أكثر صحة.					
39	الاستناد إلى القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات بشكل دوري يجعل نتائج التحليل المالي للمؤسسة أكثر دقة من خلال الاعتماد على قوائم مالية معدَّة على نفس الأسس لعدة سنوات.					
40	يسمح الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة بتحديد المركز المالي وتقييم الأداء المالي للمؤسسة بشكل أثر دقة وصحة.					
41	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يساعد على المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية إلى هذا المدخل كأساس لتقييم التثبيتات.					

	4- أثر الإفصاح عن التثبيتات وفق القيمة العادلة على قابلية القوائم المالية للفهم.	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
42	يتميز مدخل القيمة العادلة بالبساطة والوضوح خاصة في ظل وجود المعيار IFRS 13 "قياس القيمة" الذي أزال الغموض والتعقيد حول مفهومها.					
43	يتطلب الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات مجموعة من الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مما يجعل القوائم المالية شاملة لكافة الإيضاحات والتفسيرات.					
44	الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم.					
45	تتماشى برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدَّة استنادا إلى القيمة العادلة فهمها.					
46	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن كل التثبيتات بصورة مستمرة يعني تعوُّد مستخدمي القوائم المالية على ثبات طرق التقييم المعتمدة في إعدادها مما يزيد من قابلية القوائم المالية للفهم.					
47	الاعتماد على القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيتات يزيد من التوافق بين النظام المحاسبي الماليSCF ومعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية IFRS مما يجعل القوائم المالية قابلة للفهم على المستوى الدولي.					

شكرا على حسن تعاونكم

الملحق رقم 05: الإحصائيات المتعلقة بالمتغيرات الشخصية

Statistiques

		السن	المهنية.الخبرة	العلمي.المؤهل	التخصص	الفئة
N	Valide	306	306	306	306	306
	Manquant	0	0	0	0	0

Table de fréquences

السن

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة من 25 أقل	2	,7	,7	,7
	سنة 26-35	116	37,9	37,9	38,6
	سنة 36-45	133	43,5	43,5	82,0
	من 45 أكثر	55	18,0	18,0	100,0
	Total	306	100,0	100,0	

الخبرة.المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات من 5 أقل	77	25,2	25,2	25,2
	سنوات 6-10	70	22,9	22,9	48,0
	فأكثر سنة11	159	52,0	52,0	100,0
	Total	306	100,0	100,0	

المؤهل.العلمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سامي.تقني	9	2,9	2,9	2,9
	ليسانس	166	54,2	54,2	87,6
	ماستر	93	30,4	30,4	33,3
	دكتوراه/ماجستير	38	12,4	12,4	100,0
	Total	306	100,0	100,0	

التخصص

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسبة	124	40,5	40,5	40,5
	مالية	123	40,2	40,2	80,7
	تدقيق	56	18,3	18,3	99,0
	جباية	3	1,0	1,0	100,0
	Total	306	100,0	100,0	

الفئة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني عامل	272	88,9	88,9	88,9
	أكاديمي باحث	34	11,1	11,1	100,0
	Total	306	100,0	100,0	

الملحق رقم 06: نتائج اختبار الصدق البنائي للاستبيان (معامل ارتباط سبيرمان)

Corrélations

			B1
Rho de Spearman	B1	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	32
	N1	Coefficient de corrélation	,413*
		Sig. (bilatéral)	,019
		N	32
	N2	Coefficient de corrélation	,653**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N3	Coefficient de corrélation	,585**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N4	Coefficient de corrélation	,518**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	32
	N5	Coefficient de corrélation	,430*
		Sig. (bilatéral)	,014
		N	32
	N6	Coefficient de corrélation	,538**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32
	N7	Coefficient de corrélation	,483**
		Sig. (bilatéral)	,005
		N	32
	N8	Coefficient de corrélation	,448*
		Sig. (bilatéral)	,010
		N	32
	N9	Coefficient de corrélation	,418*
		Sig. (bilatéral)	,017
		N	32
	N10	Coefficient de corrélation	,505**
		Sig. (bilatéral)	,003
		N	32

Corrélations

			B1
	N11	Coefficient de corrélation	,652**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N12	Coefficient de corrélation	,567**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32
	N13	Coefficient de corrélation	,473**
		Sig. (bilatéral)	,006
		N	32

Corrélations

			B2
Rho de Spearman	B2	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	32
	N14	Coefficient de corrélation	,485**
		Sig. (bilatéral)	,005
		N	32
	N15	Coefficient de corrélation	,753**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N16	Coefficient de corrélation	,592**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N17	Coefficient de corrélation	,408*
		Sig. (bilatéral)	,020
		N	32
	N18	Coefficient de corrélation	,517**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	32

Corrélations

			B2
	N19	Coefficient de corrélation	,517**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	32
	N20	Coefficient de corrélation	,546**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32
	N21	Coefficient de corrélation	,651**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N22	Coefficient de corrélation	,768**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N23	Coefficient de corrélation	,556**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32
	N24	Coefficient de corrélation	,489**
		Sig. (bilatéral)	,005
		N	32

Corrélations

			B3
Rho de Spearman	B3	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	32
	N25	Coefficient de corrélation	,502**
		Sig. (bilatéral)	,003
		N	32
	N26	Coefficient de corrélation	,724**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N27	Coefficient de corrélation	,470**
		Sig. (bilatéral)	,007
		N	32
	N28	Coefficient de corrélation	,370*
		Sig. (bilatéral)	,037
		N	32
	N29	Coefficient de corrélation	,524**
		Sig. (bilatéral)	,002
		N	32
	N30	Coefficient de corrélation	,587**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N31	Coefficient de corrélation	,493**
		Sig. (bilatéral)	,004
		N	32
	N32	Coefficient de corrélation	,724**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N33	Coefficient de corrélation	,678**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N34	Coefficient de corrélation	,359*
		Sig. (bilatéral)	,044
		N	32

Corrélations

			B4
Rho de Spearman	B4	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	32
	N35	Coefficient de corrélation	,416*
		Sig. (bilatéral)	,018
		N	32
	N36	Coefficient de corrélation	,720**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N37	Coefficient de corrélation	,790**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N38	Coefficient de corrélation	,409*
		Sig. (bilatéral)	,020
		N	32
	N39	Coefficient de corrélation	,574**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32
	N40	Coefficient de corrélation	,588**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N41	Coefficient de corrélation	,555**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32

Corrélations

			B5
Rho de Spearman	B5	Coefficient de corrélation	1,000
		Sig. (bilatéral)	.
		N	32
	N42	Coefficient de corrélation	,742**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N43	Coefficient de corrélation	,760**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N44	Coefficient de corrélation	,463**
		Sig. (bilatéral)	,008
		N	32
	N45	Coefficient de corrélation	,626**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N46	Coefficient de corrélation	,583**
		Sig. (bilatéral)	,000
		N	32
	N47	Coefficient de corrélation	,569**
		Sig. (bilatéral)	,001
		N	32

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

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

الملحق رقم 07: نتائج اختبار ثبات الاستبيان (معامل ألفا- كرونباخ)

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,776	13

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,805	11

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,749	10

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,704	7

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,702	6

Fiabilité

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	32	100,0
	Exclue[a]	0	,0
	Total	32	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,845	47

الملحق رقم 08: نتائج اختبار اعتدالية التوزيع

Récapitulatif de traitement des observations

	Observations					
	Valide		Manquant		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
B1	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%
B2	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%
B3	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%
B4	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%
B5	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%
Total	306	100,0%	0	0,0%	306	100,0%

Descriptives

			Statistiques	Erreur standard
B1	Moyenne		3,3301	,01182
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,3068	
		Borne supérieure	3,3533	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,3300	
	Médiane		3,3077	
	Variance		,043	
	Ecart type		,20674	
	Minimum		2,38	
	Maximum		3,92	
	Plage		1,54	
	Plage interquartile		,15	
	Asymétrie		-,234	,139
	Kurtosis		2,708	,278
B2	Moyenne		3,8913	,01725
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,8573	
		Borne supérieure	3,9252	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,8925	
	Médiane		3,9091	
	Variance		,091	
	Ecart type		,30184	

	Minimum		3,00	
	Maximum		4,91	
	Plage		1,91	
	Plage interquartile		,36	
	Asymétrie		-,127	,139
	Kurtosis		,589	,278
B3	Moyenne		3,9513	,02101
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,9100	
		Borne supérieure	3,9926	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,9681	
	Médiane		4,0000	
	Variance		,135	
	Ecart type		,36747	
	Minimum		3,00	
	Maximum		4,60	
	Plage		1,60	
	Plage interquartile		,30	
	Asymétrie		-,770	,139
	Kurtosis		1,153	,278
B4	Moyenne		3,7955	,02134
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,7535	
		Borne supérieure	3,8375	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,8083	
	Médiane		4,0000	
	Variance		,139	
	Ecart type		,37334	
	Minimum		2,57	
	Maximum		4,57	
	Plage		2,00	
	Plage interquartile		,57	
	Asymétrie		-,653	,139
	Kurtosis		-,224	,278
B5	Moyenne		3,9651	,01317
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,9392	
		Borne supérieure	3,9911	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,9758	
	Médiane		4,0000	

	Variance		,053	
	Ecart type		,23035	
	Minimum		2,83	
	Maximum		4,67	
	Plage		1,83	
	Plage interquartile		,17	
	Asymétrie		-,917	,139
	Kurtosis		4,368	,278
Total	Moyenne		3,7867	,01000
	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne	Borne inférieure	3,7670	
		Borne supérieure	3,8063	
	Moyenne tronquée à 5 %		3,7864	
	Médiane		3,8129	
	Variance		,031	
	Ecart type		,17496	
	Minimum		3,21	
	Maximum		4,20	
	Plage		1,00	
	Plage interquartile		,24	
	Asymétrie		-,153	,139
	Kurtosis		,201	,278

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
B1	,168	306	,000	,919	306	,000
B2	,114	306	,000	,975	306	,000
B3	,186	306	,000	,911	306	,000
B4	,231	306	,000	,912	306	,000
B5	,227	306	,000	,862	306	,000
Total	,072	306	,001	,986	306	,004

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 09: نتائج اختبار "khi-deux"

Tests non paramétriques

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Minimum	Maximum
N1	306	4,2680	,84160	2,00	5,00
N2	306	3,0033	,83959	2,00	4,00
N3	306	2,8366	,73736	1,00	4,00
N4	306	3,1634	,82944	1,00	5,00
N5	306	3,6438	,59001	2,00	4,00
N6	306	2,4804	,96900	1,00	5,00
N7	306	2,3464	,63059	1,00	5,00
N8	306	2,6863	,66747	1,00	4,00
N9	306	3,8464	,62668	2,00	5,00
N10	306	3,4248	,64977	1,00	4,00
N11	306	3,7974	,69997	2,00	5,00
N12	306	3,8500	,7533	2,00	5,00
N13	306	3,9444	,84165	2,00	5,00
B1	306	3,3301	,20674	2,38	3,92

Tests statistiques

	N1	N2	N3	N4	N5	N6	N7	N8	N9
Khi-deux	152,928[a]	1,784[b]	138,18[a]	191,45[c]	202,60[b]	526,90[c]	478,18[c]	193,89[a]	477,55[a]
ddl	3	2	3	4	2	4	4	3	3
Sig. asymptotique	,000	,410	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

N10	N11	N12	N13	B1
223,90[a]	257,71[a]	127,28[a]	198,13[a]	581,28[d]
3	3	3	3	18
,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 76,5.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 102,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 61,2.

d. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 16,1.

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Minimum	Maximum
N14	306	4,1863	,56795	3,00	5,00
N15	306	3,8431	,71166	2,00	5,00
N16	306	3,8366	,72390	2,00	5,00
N17	306	3,8203	,55253	3,00	5,00
N18	306	3,4346	,79588	2,00	5,00
N19	306	3,1471	,83447	2,00	5,00
N20	306	4,1961	,39768	4,00	5,00
N21	306	4,3039	,46070	4,00	5,00
N22	306	4,1438	,64191	2,00	5,00
N23	306	3,9837	,66015	2,00	5,00
N24	306	3,9085	,74093	1,00	5,00
B2	306	3,8913	,30184	3,00	4,91

Tests statistiques

	N14	N15	N16	N17	N18	N19	N20
Khi-deux	148,647[a]	253,869[b]	161,686[b]	164,843[a]	124,458[b]	109,085[b]	113,059[c]
ddl	2	3	3	2	3	3	1
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 102,0.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 76,5.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 153,0.

d. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 61,2.

e. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 16,1.

N21	N22	N23	N24	B2
47,059[c]	233,137[b]	215,020[b]	256,582[d]	314,418[e]
1	3	3	4	18
,000	,000	,000	,000	,000

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Minimum	Maximum
N25	306	4,0261	,77203	2,00	5,00
N26	306	4,1863	,59059	2,00	5,00
N27	306	4,1961	,79802	2,00	5,00
N28	306	4,1242	,78360	2,00	5,00
N29	306	4,1699	,82016	2,00	5,00

N30	306	3,6340	,85891	2,00	5,00
N31	306	3,9020	,50264	3,00	5,00
N32	306	3,7876	,60379	2,00	5,00
N33	306	3,8758	,54104	3,00	5,00
N34	306	3,6111	,93865	2,00	5,00
B3	306	3,9513	,36747	3,00	4,60

Tests statistiques

	N25	N26	N27	N28	N29	N30
Khi-deux	247,647[a]	282,105[a]	202,993[a]	238,497[a]	182,026[a]	82,575[a]
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 76,5.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 102,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 20,4.

N31	N32	N33	N34	B3
230,529[b]	475,778[a]	185,020[b]	129,163[a]	278,118[c]
2	3	2	3	14
,000	,000	,000	,000	,000

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Minimum	Maximum
N35	306	3,7778	,57514	2,00	5,00
N36	306	3,5654	,79999	2,00	5,00
N37	306	3,9216	,68740	2,00	5,00
N38	306	3,9739	,45010	3,00	5,00
N39	306	3,6928	,67538	2,00	5,00
N40	306	3,9248	,34006	3,00	5,00
N41	306	3,7124	,85064	1,00	5,00
B4	306	3,7955	,37334	2,57	4,57

Tests statistiques

	N35	N36	N37	N38	N39	N40	N41	B4
Khi-deux	529,817[a]	349,399[a]	362,052[a]	296,843[b]	217,791[a]	412,725[b]	370,046[c]	372,431[d]
ddl	3	3	3	2	3	2	4	11
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 76,5.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 102,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 61,2.

d. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 25,5.

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type	Minimum	Maximum
N42	306	4,0163	,40859	1,00	5,00
N43	306	4,0359	,40733	3,00	5,00
N44	306	4,0131	,18060	3,00	5,00
N45	306	3,6634	,62811	1,00	5,00
N46	306	3,9379	,42007	1,00	5,00
N47	306	4,1242	,46967	2,00	5,00
B5	306	3,9651	,23035	2,83	4,67
Total	306	3,7867	,17496	3,21	4,20

Tests statistiques

	N42	N43	N44	N45	N46	N47	B5	Total
Khi-deux	610,131[a]	344,843[b]	553,549[b]	479,719[c]	831,680[c]	485,294[a]	644,673[d]	561,294[e]
ddl	3	2	2	4	4	3	10	113
Sig. asymptotique	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000

a. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 76,5.

b. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 102,0.

c. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 61,2.

d. 0 cellules (0,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 27,8.

e. 114 cellules (100,0%) ont des fréquences théoriques inférieures à 5. La fréquence théorique minimum d'une cellule est 2,7.

الملحق رقم 10: الإنحدار الخطي البسيط

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : B2

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3,360	1	3,360	41,820	,000[b]
	Résidus	24,427	304	,080		
	Total	27,787	305			

a. Variable dépendante : B2

b. Prédicteurs : (Constante), B1

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,348[a]	,121	,118	,28346

a. Prédicteurs : (Constante), B1

b. Variable dépendante : B2

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,201	,262		8,401	,000
	B1	,508	,079	,348	6,467	,000

a. Variable dépendante : B2

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : B3

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,178[a]	,032	,028	,36221

a. Prédicteurs : (Constante), B1

b. Variable dépendante : B3

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,301	1	1,301	9,915	,002[b]
	Résidus	39,884	304	,131		
	Total	41,184	305			

a. Variable dépendante : B3

b. Prédicteurs : (Constante), B1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	2,899	,335		8,662	,000
	B1	,316	,100	,178	3,149	,002

a. Variable dépendante : B3

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : B4

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,018[a]	,000	-,003	,37389

a. Prédicteurs : (Constante), B1

b. Variable dépendante : B4

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,015	1	,015	,104	,747[b]
	Résidus	42,497	304	,140		
	Total	42,511	305			

a. Variable dépendante : B4

b. Prédicteurs : (Constante), B1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	3,907	,346		11,307	,000
	B1	-,033	,104	-,018	-,322	,747

a. Variable dépendante : B4

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : B5

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,136[a]	,018	,015	,22860

a. Prédicteurs : (Constante), B1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,298	1	,298	5,693	,018[b]
	Résidus	15,886	304	,052		
	Total	16,184	305			

a. Variable dépendante : B5

b. Prédicteurs : (Constante), B1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	3,462	,211		16,389	,000
	B1	,151	,063	,136	2,386	,018

a. Variable dépendante : B5

Variables introduites/éliminées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	B1[b]	.	Introduire

a. Variable dépendante : V.DEP

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,243[a]	,059	,056	,19464

a. Prédicteurs : (Constante), B1

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,722	1	,722	19,054	,000[b]
	Résidus	11,518	304	,038		
	Total	12,239	305			

a. Variable dépendante : V.DEP

b. Prédicteurs : (Constante), B1

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Ecart standard	Bêta		
1	(Constante)	3,117	,180		17,330	,000
	B1	,235	,054	,243	4,365	,000

a. Variable dépendante : V.DEP

الملحق رقم 11: نتائج "Kruskal-Wallis test"

Rapport

العمر		B1	B2	B3	B4	B5	Total
سنة 25 من أقل	Moyenne	3,3077	3,6818	3,9500	3,7857	3,5833	3,6617
	N	2	2	2	2	2	2
	Ecart type	,10879	,32141	,21213	,30305	1,06066	,40121
سنة 26-35	Moyenne	3,3740	3,9232	4,0172	3,8904	3,9598	3,8329
	N	116	116	116	116	116	116
	Ecart type	,21179	,29332	,33500	,31545	,21938	,16100
سنة 36-45	Moyenne	3,3164	3,8394	3,9158	3,7551	3,9774	3,7608
	N	133	133	133	133	133	133
	Ecart type	,18619	,31170	,36986	,38868	,22170	,17174
45 من أكثر	Moyenne	3,2713	3,9570	3,8982	3,6935	3,9606	3,7561
	N	55	55	55	55	55	55
	Ecart type	,22975	,27765	,41611	,41278	,22444	,18668
Total	Moyenne	3,3301	3,8913	3,9513	3,7955	3,9651	3,7867
	N	306	306	306	306	306	306
	Ecart type	,20674	,30184	,36747	,37334	,23035	,17496

Tests statistiques[a,b]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
Khi-deux	16,885	9,328	3,787	11,386	,117	14,758
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,001	,025	,285	,010	,990	,002

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : العمر

Rapport

المهنية.الخبرة		B1	B2	B3	B4	B5	Total
سنوات 5 من أقل	Moyenne	3,2997	3,8170	3,9286	3,8942	3,9848	3,7849
	N	77	77	77	77	77	77
	Ecart type	,14796	,25436	,32922	,31127	,27991	,15913
6-10 سنوات	Moyenne	3,3802	3,9169	4,1057	3,8776	3,9429	3,8446
	N	70	70	70	70	70	70
	Ecart type	,22905	,31935	,27127	,30696	,20439	,16370
11فأكثر سنة	Moyenne	3,3227	3,9160	3,8943	3,7116	3,9654	3,7620
	N	159	159	159	159	159	159
	Ecart type	,21783	,31083	,40288	,40803	,21468	,18194
Total	Moyenne	3,3301	3,8913	3,9513	3,7955	3,9651	3,7867
	N	306	306	306	306	306	306
	Ecart type	,20674	,30184	,36747	,37334	,23035	,17496

Tests statistiques[a,b]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
Khi-deux	11,622	6,364	10,893	13,935	,399	11,364
ddl	2	2	2	2	2	2
Sig. asymptotique	,003	,042	,004	,001	,819	,003

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : المهنية.الخبرة

Rapport

العلمي.المؤهل		B1	B2	B3	B4	B5	Total
سامي.تقني	Moyenne	3,3590	4,0101	4,0667	3,6508	3,9259	3,8025
	N	9	9	9	9	9	9
	Ecart type	,23077	,28907	,20616	,32819	,08784	,10914
ليسانس	Moyenne	3,3118	3,8710	3,9140	3,6897	3,9516	3,7476
	N	93	93	93	93	93	93
	Ecart type	,25446	,32732	,38662	,40877	,22733	,20704
ماستر	Moyenne	3,3373	3,9036	3,9741	3,8546	3,9960	3,8131
	N	166	166	166	166	166	166
	Ecart type	,18216	,27641	,36281	,34654	,21078	,15447
دكتوراه/ماجستير	Moyenne	3,3360	3,8589	3,9158	3,8308	3,8728	3,7629
	N	38	38	38	38	38	38
	Ecart type	,17470	,34581	,36726	,35284	,30862	,17073
Total	Moyenne	3,3301	3,8913	3,9513	3,7955	3,9651	3,7867
	N	306	306	306	306	306	306
	Ecart type	,20674	,30184	,36747	,37334	,23035	,17496

Tests statistiques[a,b]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
Khi-deux	1,285	4,076	4,301	14,413	5,903	10,291
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,733	,253	,231	,002	,116	,016

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rapport

التخصص		B1	B2	B3	B4	B5	Total
محاسبة	Moyenne	3,3834	3,9553	4,0726	3,8076	3,9382	3,8314
	N	124	124	124	124	124	124
	Ecart type	,22453	,28169	,35185	,36977	,26922	,17533
مالية	Moyenne	3,2720	3,8692	3,8585	3,7317	3,9932	3,7449
	N	123	123	123	123	123	123
	Ecart type	,16982	,29473	,39814	,41005	,21804	,18583
تدقيق	Moyenne	3,3434	3,8068	3,8875	3,8980	3,9613	3,7794
	N	56	56	56	56	56	56
	Ecart type	,21000	,33929	,25231	,26791	,15239	,12568
جباية	Moyenne	3,2564	3,7273	3,9333	4,0000	4,0000	3,7834
	N	3	3	3	3	3	3
	Ecart type	,22206	,15746	,05774	,00000	,00000	,06436
Total	Moyenne	3,3301	3,8913	3,9513	3,7955	3,9651	3,7867
	N	306	306	306	306	306	306
	Ecart type	,20674	,30184	,36747	,37334	,23035	,17496

Tests statistiques[a,b]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
Khi-deux	16,240	14,889	32,149	8,336	2,683	17,365
ddl	3	3	3	3	3	3
Sig. asymptotique	,001	,002	,000	,040	,443	,001

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : التخصص

Rapport

الوظيفة		B1	B2	B3	B4	B5	Total
مهني	Moyenne	3,3312	3,9027	3,9574	3,7831	3,9638	3,7876
	N	272	272	272	272	272	272
	Ecart type	,20979	,29531	,37704	,38222	,22552	,17653
أكاديمي	Moyenne	3,3213	3,7995	3,9029	3,8950	3,9755	3,7788
	N	34	34	34	34	34	34
	Ecart type	,18308	,34072	,27905	,27761	,26947	,16415
Total	Moyenne	3,3301	3,8913	3,9513	3,7955	3,9651	3,7867
	N	306	306	306	306	306	306
	Ecart type	,20674	,30184	,36747	,37334	,23035	,17496

Tests statistiques[a,b]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
Khi-deux	,052	3,903	2,457	3,126	,090	,141
ddl	1	1	1	1	1	1
Sig. asymptotique	,819	,048	,117	,077	,765	,707

a. Test de Kruskal Wallis

b. Variable de regroupement : الوظيفة

الملحق رقم 12: نتائج اختبار "Mann-Whintey test "

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سنة 25 من أقل	2	41,00	82,00
	26-35 سنة	116	59,82	6939,00
	Total	118		
B2	سنة 25 من أقل	2	33,25	66,50
	26-35 سنة	116	59,95	6954,50
	Total	118		
B3	سنة 25 من أقل	2	47,75	95,50
	26-35 سنة	116	59,70	6925,50
	Total	118		
B4	سنة 25 من أقل	2	43,25	86,50
	26-35 سنة	116	59,78	6934,50
	Total	118		
B5	سنة 25 من أقل	2	57,00	114,00
	26-35 سنة	116	59,54	6907,00
	Total	118		
Total	سنة 25 من أقل	2	49,50	99,00
	26-35 سنة	116	59,67	6922,00
	Total	118		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	79,000	63,500	92,500	83,500	111,000	96,000
W de Wilcoxon	82,000	66,500	95,500	86,500	114,000	99,000
Z	-,788	-1,117	-,500	-,715	-,110	-,419
Sig. asymptotique (bilatérale)	,430	,264	,617	,475	,912	,676
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,475[b]	,306[b]	,640[b]	,523[b]	,925[b]	,696[b]

a. Variable de regroupement : العمر

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سنة 25 من أقل	2	66,50	133,00
	36-45 سنة	133	68,02	9047,00
	Total	135		
B2	سنة 25 من أقل	2	44,75	89,50
	36-45 سنة	133	68,35	9090,50
	Total	135		
B3	سنة 25 من أقل	2	70,00	140,00
	36-45 سنة	133	67,97	9040,00
	Total	135		
B4	سنة 25 من أقل	2	69,25	138,50
	36-45 سنة	133	67,98	9041,50
	Total	135		
B5	سنة 25 من أقل	2	63,25	126,50
	36-45 سنة	133	68,07	9053,50
	Total	135		
Total	سنة 25 من أقل	2	60,75	121,50
	36-45 سنة	133	68,11	9058,50
	Total	135		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	130,000	86,500	129,000	130,500	123,500	118,500
W de Wilcoxon	133,000	89,500	9040,000	9041,500	126,500	121,500
Z	-,056	-,853	-,074	-,046	-,183	-,264
Sig. asymptotique (bilatérale)	,956	,393	,941	,963	,855	,792
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,963[b]	,428[b]	,949[b]	,963[b]	,864[b]	,796[b]

a. Variable de regroupement : العمر

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سنة 25 من أقل	2	31,00	62,00
	45 من أكثر	55	28,93	1591,00
	Total	57		
B2	سنة 25 من أقل	2	14,50	29,00
	45 من أكثر	55	29,53	1624,00
	Total	57		
B3	سنة 25 من أقل	2	29,75	59,50
	45 من أكثر	55	28,97	1593,50
	Total	57		
B4	سنة 25 من أقل	2	32,75	65,50
	45 من أكثر	55	28,86	1587,50
	Total	57		
B5	سنة 25 من أقل	2	27,75	55,50
	45 من أكثر	55	29,05	1597,50
	Total	57		
Total	سنة 25 من أقل	2	25,00	50,00
	45 من أكثر	55	29,15	1603,00
	Total	57		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	51,000	26,000	53,500	47,500	52,500	47,000
W de Wilcoxon	1591,000	29,000	1593,500	1587,500	55,500	50,000
Z	-,176	-1,270	-,066	-,333	-,113	-,347
Sig. asymptotique (bilatérale)	,860	,204	,948	,739	,910	,728
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,880[b]	,246[b]	,947[b]	,752[b]	,914[b]	,752[b]

a. Variable de regroupement : العمر

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	26-35 سنة	116	141,50	16414,00
	36-45 سنة	133	110,61	14711,00
	Total	249		
B2	26-35 سنة	116	137,00	15892,00
	36-45 سنة	133	114,53	15233,00
	Total	249		
B3	26-35 سنة	116	134,22	15569,50
	36-45 سنة	133	116,96	15555,50
	Total	249		
B4	26-35 سنة	116	137,72	15976,00
	36-45 سنة	133	113,90	15149,00
	Total	249		
B5	26-35 سنة	116	124,08	14393,50
	36-45 سنة	133	125,80	16731,50
	Total	249		
Total	26-35 سنة	116	142,86	16571,50
	36-45 سنة	133	109,42	14553,50
	Total	249		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	5800,000	6322,000	6644,500	6238,000	7607,500	5642,500
W de Wilcoxon	14711,000	15233,000	15555,500	15149,000	14393,500	14553,500
Z	-3,426	-2,474	-1,910	-2,679	-,199	-3,657
Sig. asymptotique (bilatérale)	,001	,013	,056	,007	,842	,000

a. Variable de regroupement : العمر

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	26-35 سنة	116	94,88	11006,50
	45 من أكثر	55	67,26	3699,50
	Total	171		
B2	26-35 سنة	116	85,31	9895,50
	45 من أكثر	55	87,46	4810,50
	Total	171		
B3	26-35 سنة	116	88,92	10315,00
	45 من أكثر	55	79,84	4391,00
	Total	171		
B4	26-35 سنة	116	93,45	10840,50
	45 من أكثر	55	70,28	3865,50
	Total	171		
B5	26-35 سنة	116	86,27	10007,50
	45 من أكثر	55	85,43	4698,50
	Total	171		
Total	26-35 سنة	116	92,81	10766,00
	45 من أكثر	55	71,64	3940,00
	Total	171		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	2159,500	3109,500	2851,000	2325,500	3158,500	2400,000
W de Wilcoxon	3699,500	9895,500	4391,000	3865,500	4698,500	3940,000
Z	-3,470	-,269	-1,135	-2,974	-,110	-2,617
Sig. asymptotique (bilatérale)	,001	,788	,257	,003	,912	,009

a. Variable de regroupement : العمر

Rangs

	العمر	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	36-45 سنة	133	96,48	12832,50
	45 من أكثر	55	89,70	4933,50
	Total	188		
B2	36-45 سنة	133	88,71	11798,00
	45 من أكثر	55	108,51	5968,00
	Total	188		
B3	36-45 سنة	133	93,95	12495,50
	45 من أكثر	55	95,83	5270,50
	Total	188		
B4	36-45 سنة	133	96,82	12877,50
	45 من أكثر	55	88,88	4888,50
	Total	188		
B5	36-45 سنة	133	95,24	12666,50
	45 من أكثر	55	92,72	5099,50
	Total	188		
Total	36-45 سنة	133	94,56	12577,00
	45 من أكثر	55	94,35	5189,00
	Total	188		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	3393,500	2887,000	3584,500	3348,500	3559,500	3649,000
W de Wilcoxon	4933,500	11798,000	12495,500	4888,500	5099,500	5189,000
Z	-,791	-2,288	-,217	-,926	-,304	-,025
Sig. asymptotique (bilatérale)	,429	,022	,828	,354	,761	,980

a. Variable de regroupement : العمر

Rangs

	المهنية.الخبرة	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سنوات 5 من أقل	77	62,96	4848,00
	سنوات 6-10	70	86,14	6030,00
	Total	147		
B2	سنوات 5 من أقل	77	67,66	5210,00
	سنوات 6-10	70	80,97	5668,00
	Total	147		
B3	سنوات 5 من أقل	77	65,41	5036,50
	سنوات 6-10	70	83,45	5841,50
	Total	147		
B4	سنوات 5 من أقل	77	75,73	5831,00
	سنوات 6-10	70	72,10	5047,00
	Total	147		
B5	سنوات 5 من أقل	77	75,79	5836,00
	سنوات 6-10	70	72,03	5042,00
	Total	147		
Total	سنوات 5 من أقل	77	68,55	5278,00
	سنوات 6-10	70	80,00	5600,00
	Total	147		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	1845,000	2207,000	2033,500	2562,000	2557,000	2275,000
W de Wilcoxon	4848,000	5210,000	5036,500	5047,000	5042,000	5278,000
Z	-3,364	-1,926	-2,610	-,548	-,564	-1,633
Sig. asymptotique (bilatérale)	,001	,054	,009	,584	,573	,103

a. Variable de regroupement : المهنية.الخبرة

Rangs

	المهنية.الخبرة	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سنوات 5 من أقل	77	110,83	8534,00
	فأكثر سنة11	159	122,21	19432,00
	Total	236		
B2	سنوات 5 من أقل	77	103,03	7933,00
	فأكثر سنة11	159	125,99	20033,00
	Total	236		
B3	سنوات 5 من أقل	77	121,69	9370,50
	فأكثر سنة11	159	116,95	18595,50
	Total	236		
B4	سنوات 5 من أقل	77	139,34	10729,50
	فأكثر سنة11	159	108,41	17236,50
	Total	236		
B5	سنوات 5 من أقل	77	121,84	9382,00
	فأكثر سنة11	159	116,88	18584,00
	Total	236		
Total	سنوات 5 من أقل	77	127,70	9833,00
	فأكثر سنة11	159	114,04	18133,00
	Total	236		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	5531,000	4930,000	5875,500	4516,500	5864,000	5413,000
W de Wilcoxon	8534,000	7933,000	18595,500	17236,500	18584,000	18133,000
Z	-1,220	-2,441	-,505	-3,333	-,548	-1,442
Sig. asymptotique (bilatérale)	,222	,015	,614	,001	,584	,149

a. Variable de regroupement : المهنية.الخبرة

Rangs

	المهنية.الخبرة	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	6-10 سنوات	70	131,93	9235,00
	11فأكثر سنة	159	107,55	17100,00
	Total	229		
B2	6-10 سنوات	70	114,14	7990,00
	11فأكثر سنة	159	115,38	18345,00
	Total	229		
B3	6-10 سنوات	70	135,62	9493,50
	11فأكثر سنة	159	105,92	16841,50
	Total	229		
B4	6-10 سنوات	70	131,79	9225,00
	11فأكثر سنة	159	107,61	17110,00
	Total	229		
B5	6-10 سنوات	70	114,31	8002,00
	11فأكثر سنة	159	115,30	18333,00
	Total	229		
Total	6-10 سنوات	70	137,19	9603,00
	11فأكثر سنة	159	105,23	16732,00
	Total	229		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	4380,000	5505,000	4121,500	4390,000	5517,000	4012,000
W de Wilcoxon	17100,000	7990,000	16841,500	17110,000	8002,000	16732,000
Z	-2,601	-,131	-3,162	-2,597	-,112	-3,365
Sig. asymptotique (bilatérale)	,009	,896	,002	,009	,911	,001

a. Variable de regroupement : المهنية.الخبرة

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سامي.تقني	9	55,89	503,00
	ليسانس	93	51,08	4750,00
	Total	102		
B2	سامي.تقني	9	65,28	587,50
	ليسانس	93	50,17	4665,50
	Total	102		
B3	سامي.تقني	9	64,56	581,00
	ليسانس	93	50,24	4672,00
	Total	102		
B4	سامي.تقني	9	47,56	428,00
	ليسانس	93	51,88	4825,00
	Total	102		
B5	سامي.تقني	9	43,17	388,50
	ليسانس	93	52,31	4864,50
	Total	102		
Total	سامي.تقني	9	62,94	566,50
	ليسانس	93	50,39	4686,50
	Total	102		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	379,000	294,500	301,000	383,000	343,500	315,500
W de Wilcoxon	4750,000	4665,500	4672,000	428,000	388,500	4686,500
Z	-,470	-1,474	-1,403	-,425	-,975	-1,216
Sig. asymptotique (bilatérale)	,638	,140	,161	,671	,330	,224

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سامي.تقني	9	89,28	803,50
	ماستر	166	87,93	14596,50
	Total	175		
B2	سامي.تقني	9	109,06	981,50
	ماستر	166	86,86	14418,50
	Total	175		
B3	سامي.تقني	9	101,83	916,50
	ماستر	166	87,25	14483,50
	Total	175		
B4	سامي.تقني	9	58,33	525,00
	ماستر	166	89,61	14875,00
	Total	175		
B5	سامي.تقني	9	70,11	631,00
	ماستر	166	88,97	14769,00
	Total	175		
Total	سامي.تقني	9	84,17	757,50
	ماستر	166	88,21	14642,50
	Total	175		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	735,500	557,500	622,500	480,000	586,000	712,500
W de Wilcoxon	14596,500	14418,500	14483,500	525,000	631,000	757,500
Z	-,079	-1,293	-,850	-1,875	-1,140	-,233
Sig. asymptotique (bilatérale)	,937	,196	,396	,061	,254	,816

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	سامي.تقني	9	24,28	218,50
	دكتوراه/ماجستير	38	23,93	909,50
	Total	47		
B2	سامي.تقني	9	29,44	265,00
	دكتوراه/ماجستير	38	22,71	863,00
	Total	47		
B3	سامي.تقني	9	29,94	269,50
	دكتوراه/ماجستير	38	22,59	858,50
	Total	47		
B4	سامي.تقني	9	17,89	161,00
	دكتوراه/ماجستير	38	25,45	967,00
	Total	47		
B5	سامي.تقني	9	24,72	222,50
	دكتوراه/ماجستير	38	23,83	905,50
	Total	47		
Total	سامي.تقني	9	27,78	250,00
	دكتوراه/ماجستير	38	23,11	878,00
	Total	47		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	168,500	122,000	117,500	116,000	164,500	137,000
W de Wilcoxon	909,500	863,000	858,500	161,000	905,500	878,000
Z	-,069	-1,336	-1,472	-1,553	-,186	-,920
Sig. asymptotique (bilatérale)	,945	,181	,141	,120	,853	,357
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,947[b]	,193[b]	,150[b]	,143[b]	,863[b]	,371[b]

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	ليسانس	93	123,46	11482,00
	ماستر	166	133,66	22188,00
	Total	259		
B2	ليسانس	93	121,67	11315,50
	ماستر	166	134,67	22354,50
	Total	259		
B3	ليسانس	93	120,44	11200,50
	ماستر	166	135,36	22469,50
	Total	259		
B4	ليسانس	93	108,99	10136,00
	ماستر	166	141,77	23534,00
	Total	259		
B5	ليسانس	93	124,47	11576,00
	ماستر	166	133,10	22094,00
	Total	259		
Total	ليسانس	93	111,61	10380,00
	ماستر	166	140,30	23290,00
	Total	259		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	7111,000	6944,500	6829,500	5765,000	7205,000	6009,000
W de Wilcoxon	11482,000	11315,500	11200,500	10136,000	11576,000	10380,000
Z	-1,067	-1,349	-1,554	-3,463	-,939	-2,958
Sig. asymptotique (bilatérale)	,286	,177	,120	,001	,348	,003

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	ليسانس	93	64,46	5995,00
	دكتوراه/ماجستير	38	69,76	2651,00
	Total	131		
B2	ليسانس	93	66,03	6141,00
	دكتوراه/ماجستير	38	65,92	2505,00
	Total	131		
B3	ليسانس	93	65,78	6118,00
	دكتوراه/ماجستير	38	66,53	2528,00
	Total	131		
B4	ليسانس	93	61,85	5752,00
	دكتوراه/ماجستير	38	76,16	2894,00
	Total	131		
B5	ليسانس	93	69,06	6423,00
	دكتوراه/ماجستير	38	58,50	2223,00
	Total	131		
Total	ليسانس	93	64,97	6042,00
	دكتوراه/ماجستير	38	68,53	2604,00
	Total	131		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	1624,000	1764,000	1747,000	1381,000	1482,000	1671,000
W de Wilcoxon	5995,000	2505,000	6118,000	5752,000	2223,000	6042,000
Z	-,733	-,015	-,103	-1,993	-1,551	-,487
Sig. asymptotique (bilatérale)	,464	,988	,918	,046	,121	,626

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rangs

	العلمي.المؤهل	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	ماستر	166	102,25	16973,00
	دكتوراه/ماجستير	38	103,61	3937,00
	Total	204		
B2	ماستر	166	104,36	17323,50
	دكتوراه/ماجستير	38	94,38	3586,50
	Total	204		
B3	ماستر	166	104,71	17381,50
	دكتوراه/ماجستير	38	92,86	3528,50
	Total	204		
B4	ماستر	166	103,14	17122,00
	دكتوراه/ماجستير	38	99,68	3788,00
	Total	204		
B5	ماستر	166	106,55	17687,50
	دكتوراه/ماجستير	38	84,80	3222,50
	Total	204		
Total	ماستر	166	106,05	17604,00
	دكتوراه/ماجستير	38	87,00	3306,00
	Total	204		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	3112,000	2845,500	2787,500	3047,000	2481,500	2565,000
W de Wilcoxon	16973,000	3586,500	3528,500	3788,000	3222,500	3306,000
Z	-,130	-,948	-1,129	-,340	-2,139	-1,796
Sig. asymptotique (bilatérale)	,896	,343	,259	,734	,032	,073

a. Variable de regroupement : العلمي.المؤهل

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	محاسبة	124	140,46	17416,50
	مالية	123	107,41	13211,50
	Total	247		
B2	محاسبة	124	136,89	16974,50
	مالية	123	111,00	13653,50
	Total	247		
B3	محاسبة	124	145,94	18097,00
	مالية	123	101,88	12531,00
	Total	247		
B4	محاسبة	124	128,23	15900,50
	مالية	123	119,74	14727,50
	Total	247		
B5	محاسبة	124	117,72	14597,00
	مالية	123	130,33	16031,00
	Total	247		
Total	محاسبة	124	141,58	17556,50
	مالية	123	106,27	13071,50
	Total	247		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	5585,500	6027,500	4905,000	7101,500	6847,000	5445,500
W de Wilcoxon	13211,500	13653,500	12531,000	14727,500	14597,000	13071,500
Z	-3,687	-2,870	-4,885	-,948	-1,452	-3,885
Sig. asymptotique (bilatérale)	,000	,004	,000	,343	,146	,000

a. Variable de regroupement : التخصص

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	محاسبة	124	91,05	11290,50
	تدقيق	56	89,28	4999,50
	Total	180		
B2	محاسبة	124	98,88	12261,00
	تدقيق	56	71,95	4029,00
	Total	180		
B3	محاسبة	124	102,23	12676,50
	تدقيق	56	64,53	3613,50
	Total	180		
B4	محاسبة	124	85,35	10583,50
	تدقيق	56	101,90	5706,50
	Total	180		
B5	محاسبة	124	89,94	11152,00
	تدقيق	56	91,75	5138,00
	Total	180		
Total	محاسبة	124	96,79	12002,50
	تدقيق	56	76,56	4287,50
	Total	180		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	3403,500	2433,000	2017,500	2833,500	3402,000	2691,500
W de Wilcoxon	4999,500	4029,000	3613,500	10583,500	11152,000	4287,500
Z	-,214	-3,251	-4,548	-2,048	-,228	-2,414
Sig. asymptotique (bilatérale)	,830	,001	,000	,041	,820	,016

a. Variable de regroupement : التخصص

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	محاسبة	124	64,30	7973,00
	جباية	3	51,67	155,00
	Total	127		
B2	محاسبة	124	64,91	8048,50
	جباية	3	26,50	79,50
	Total	127		
B3	محاسبة	124	64,69	8021,00
	جباية	3	35,67	107,00
	Total	127		
B4	محاسبة	124	63,48	7871,50
	جباية	3	85,50	256,50
	Total	127		
B5	محاسبة	124	63,71	7900,00
	جباية	3	76,00	228,00
	Total	127		
Total	محاسبة	124	64,45	7992,00
	جباية	3	45,33	136,00
	Total	127		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	149,000	73,500	101,000	121,500	150,000	130,000
W de Wilcoxon	155,000	79,500	107,000	7871,500	7900,000	136,000
Z	-,596	-1,810	-1,363	-1,044	-,597	-,889
Sig. asymptotique (bilatérale)	,551	,070	,173	,296	,551	,374
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,582[b]	,075[b]	,190[b]	,322[b]	,592[b]	,396[b]

a. Variable de regroupement : التخصص

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	مالية	123	82,48	10145,50
	تدقيق	56	106,51	5964,50
	Total	179		
B2	مالية	123	92,08	11326,00
	تدقيق	56	85,43	4784,00
	Total	179		
B3	مالية	123	89,59	11019,00
	تدقيق	56	90,91	5091,00
	Total	179		
B4	مالية	123	83,25	10239,50
	تدقيق	56	104,83	5870,50
	Total	179		
B5	مالية	123	92,65	11396,00
	تدقيق	56	84,18	4714,00
	Total	179		
Total	مالية	123	85,72	10543,50
	تدقيق	56	99,40	5566,50
	Total	179		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	2519,500	3188,000	3393,000	2613,500	3118,000	2917,500
W de Wilcoxon	10145,500	4784,000	11019,000	10239,500	4714,000	10543,500
Z	-2,938	-,801	-,161	-2,691	-1,080	-1,641
Sig. asymptotique (bilatérale)	,003	,423	,872	,007	,280	,101

a. Variable de regroupement : التخصص

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	مالية	123	63,44	7803,00
	جباية	3	66,00	198,00
	Total	126		
B2	مالية	123	63,93	7863,00
	جباية	3	46,00	138,00
	Total	126		
B3	مالية	123	63,37	7794,50
	جباية	3	68,83	206,50
	Total	126		
B4	مالية	123	62,93	7740,00
	جباية	3	87,00	261,00
	Total	126		
B5	مالية	123	63,39	7797,00
	جباية	3	68,00	204,00
	Total	126		
Total	مالية	123	63,24	7778,50
	جباية	3	74,17	222,50
	Total	126		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	177,000	132,000	168,500	114,000	171,000	152,500
W de Wilcoxon	7803,000	138,000	7794,500	7740,000	7797,000	7778,500
Z	-,122	-,847	-,260	-1,150	-,228	-,513
Sig. asymptotique (bilatérale)	,903	,397	,795	,250	,819	,608
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,916[b]	,424[b]	,809[b]	,277[b]	,845[b]	,627[b]

a. Variable de regroupement : التخصص

b. Non corrigé pour les ex aequo.

Rangs

	التخصص	N	Rang moyen :	Somme des rangs
B1	تدقيق	56	30,34	1699,00
	جباية	3	23,67	71,00
	Total	59		
B2	تدقيق	56	30,34	1699,00
	جباية	3	23,67	71,00
	Total	59		
B3	تدقيق	56	29,82	1670,00
	جباية	3	33,33	100,00
	Total	59		
B4	تدقيق	56	29,81	1669,50
	جباية	3	33,50	100,50
	Total	59		
B5	تدقيق	56	29,68	1662,00
	جباية	3	36,00	108,00
	Total	59		
Total	تدقيق	56	30,07	1684,00
	جباية	3	28,67	86,00
	Total	59		

Tests statistiques[a]

	B1	B2	B3	B4	B5	Total
U de Mann-Whitney	65,000	65,000	74,000	73,500	66,000	80,000
W de Wilcoxon	71,000	71,000	1670,000	1669,500	1662,000	86,000
Z	-,692	-,677	-,366	-,453	-,692	-,141
Sig. asymptotique (bilatérale)	,489	,498	,715	,650	,489	,888
Sig. exacte [2*(sig. unilatérale)]	,543[b]	,543[b]	,757[b]	,732[b]	,566[b]	,910[b]

a. Variable de regroupement : التخصص

b. Non corrigé pour les ex aequo.

الملحق رقم 13: الجداول الإحصائية

A.4 القيم الحرجة لتوزيع كاي مربع

df	p .05	.01
1	3.84	6.63
2	5.99	9.21
3	7.81	11.34
4	9.49	13.28
5	11.07	15.09
6	12.59	16.81
7	14.07	18.48
8	15.51	20.09
9	16.92	21.67
10	18.31	23.21
11	19.68	24.72
12	21.03	26.22
13	22.36	27.69
14	23.68	29.14
15	25.00	30.58
16	26.30	32.00
17	27.59	33.41
18	28.87	34.81
19	30.14	36.19
20	31.41	37.57
21	32.67	38.93
22	33.92	40.29
23	35.17	41.64
24	36.42	42.98

df	p .05	.01
25	37.65	44.31
26	38.89	45.64
27	40.11	46.96
28	41.34	48.28
29	42.56	49.59
30	43.77	50.89
35	49.80	57.34
40	55.76	63.69
45	61.66	69.96
50	67.50	76.15
60	79.08	88.38
70	90.53	100.43
80	101.88	112.33
90	113.15	124.12
100	124.34	135.81
200	233.99	249.45
300	341.40	359.91
400	447.63	468.72
500	553.13	576.49
600	658.09	683.52
700	762.66	789.97
800	866.91	895.98
900	970.90	1001.63
1000	1074.68	1106.97

Activer Wind
Accédez aux para

A.3 القيم الحرجة للتوزيع F

درجات الحرية (المقام)	p	درجات الحرية (البسط) 1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	.05	161.45	199.50	215.71	224.58	230.16	233.99	236.77	238.88	240.54	241.88
	.01	4052.18	4999.50	5403.35	5624.58	5763.65	5858.99	5928.36	5981.07	6022.47	6055.85
2	.05	18.51	19.00	19.16	19.25	19.30	19.33	19.35	19.37	19.38	19.40
	.01	98.50	99.00	99.17	99.25	99.30	99.33	99.36	99.37	99.39	99.40
3	.05	10.13	9.55	9.28	9.12	9.01	8.94	8.89	8.85	8.81	8.79
	.01	34.12	30.82	29.46	28.71	28.24	27.91	27.67	27.49	27.35	27.23
4	.05	7.71	6.94	6.59	6.39	6.26	6.16	6.09	6.04	6.00	5.96
	.01	21.20	18.00	16.69	15.98	15.52	15.21	14.98	14.80	14.66	14.55
5	.05	6.61	5.79	5.41	5.19	5.05	4.95	4.88	4.82	4.77	4.74
	.01	16.26	13.27	12.06	11.39	10.97	10.67	10.46	10.29	10.16	10.05
6	.05	5.99	5.14	4.76	4.53	4.39	4.28	4.21	4.15	4.10	4.06
	.01	13.75	10.92	9.78	9.15	8.75	8.47	8.26	8.10	7.98	7.87
7	.05	5.59	4.74	4.35	4.12	3.97	3.87	3.79	3.73	3.68	3.64
	.01	12.25	9.55	8.45	7.85	7.46	7.19	6.99	6.84	6.72	6.62
8	.05	5.32	4.46	4.07	3.84	3.69	3.58	3.50	3.44	3.39	3.35
	.01	11.26	8.65	7.59	7.01	6.63	6.37	6.18	6.03	5.91	5.81
9	.05	5.12	4.26	3.86	3.63	3.48	3.37	3.29	3.23	3.18	3.14
	.01	10.56	8.02	6.99	6.42	6.06	5.80	5.61	5.47	5.35	5.26
10	.05	4.96	4.10	3.71	3.48	3.33	3.22	3.14	3.07	3.02	2.98
	.01	10.04	7.56	6.55	5.99	5.64	5.39	5.20	5.06	4.94	4.85
11	.05	4.84	3.98	3.59	3.36	3.20	3.09	3.01	2.95	2.90	2.85
	.01	9.65	7.21	6.22	5.67	5.32	5.07	4.89	4.74	4.63	4.54
12	.05	4.75	3.89	3.49	3.26	3.11	3.00	2.91	2.85	2.80	2.75
	.01	9.33	6.93	5.95	5.41	5.06	4.82	4.64	4.50	4.39	4.30
13	.05	4.67	3.81	3.41	3.18	3.03	2.92	2.83	2.77	2.71	2.67
	.01	9.07	6.70	5.74	5.21	4.86	4.62	4.44	4.30	4.19	4.10
14	.05	4.60	3.74	3.34	3.11	2.96	2.85	2.76	2.70	2.65	2.60
	.01	8.86	6.51	5.56	5.04	4.69	4.46	4.28	4.14	4.03	3.94
15	.05	4.54	3.68	3.29	3.06	2.90	2.79	2.71	2.64	2.59	2.54
	.01	8.68	6.36	5.42	4.89	4.56	4.32	4.14	4.00	3.89	3.80
16	.05	4.49	3.63	3.24	3.01	2.85	2.74	2.66	2.59	2.54	2.49
	.01	8.53	6.23	5.29	4.77	4.44	4.20	4.03	3.89	3.78	3.69
17	.05	4.45	3.59	3.20	2.96	2.81	2.70	2.61	2.55	2.49	2.45
	.01	8.40	6.11	5.18	4.67	4.34	4.10	3.93	3.79	3.68	3.59
18	.05	4.41	3.55	3.16	2.93	2.77	2.66	2.58	2.51	2.46	2.41
	.01	8.29	6.01	5.09	4.58	4.25	4.01	3.84	3.71	3.60	3.51

Activ
Accéd

(Continued)

درجات الحرية (المقام)	p	درجات الحرية (البسط) 1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
19	.05	4.38	3.52	3.13	2.90	2.74	2.63	2.54	2.48	2.42	2.38
	.01	8.18	5.93	5.01	4.50	4.17	3.94	3.77	3.63	3.52	3.43
20	.05	4.35	3.49	3.10	2.87	2.71	2.60	2.51	2.45	2.39	2.35
	.01	8.10	5.85	4.94	4.43	4.10	3.87	3.70	3.56	3.46	3.37
22	.05	4.30	3.44	3.05	2.82	2.66	2.55	2.46	2.40	2.34	2.30
	.01	7.95	5.72	4.82	4.31	3.99	3.76	3.59	3.45	3.35	3.26
24	.05	4.26	3.40	3.01	2.78	2.62	2.51	2.42	2.36	2.30	2.25
	.01	7.82	5.61	4.72	4.22	3.90	3.67	3.50	3.36	3.26	3.17
26	.05	4.23	3.37	2.98	2.74	2.59	2.47	2.39	2.32	2.27	2.22
	.01	7.72	5.53	4.64	4.14	3.82	3.59	3.42	3.29	3.18	3.09
28	.05	4.20	3.34	2.95	2.71	2.56	2.45	2.36	2.29	2.24	2.19
	.01	7.64	5.45	4.57	4.07	3.75	3.53	3.36	3.23	3.12	3.03
30	.05	4.17	3.32	2.92	2.69	2.53	2.42	2.33	2.27	2.21	2.16
	.01	7.56	5.39	4.51	4.02	3.70	3.47	3.30	3.17	3.07	2.98
35	.05	4.12	3.27	2.87	2.64	2.49	2.37	2.29	2.22	2.16	2.11
	.01	7.42	5.27	4.40	3.91	3.59	3.37	3.20	3.07	2.96	2.88
40	.05	4.08	3.23	2.84	2.61	2.45	2.34	2.25	2.18	2.12	2.08
	.01	7.31	5.18	4.31	3.83	3.51	3.29	3.12	2.99	2.89	2.80
45	.05	4.06	3.20	2.81	2.58	2.42	2.31	2.22	2.15	2.10	2.05
	.01	7.23	5.11	4.25	3.77	3.45	3.23	3.07	2.94	2.83	2.74
50	.05	4.03	3.18	2.79	2.56	2.40	2.29	2.20	2.13	2.07	2.03
	.01	7.17	5.06	4.20	3.72	3.41	3.19	3.02	2.89	2.78	2.70
60	.05	4.00	3.15	2.76	2.53	2.37	2.25	2.17	2.10	2.04	1.99
	.01	7.08	4.98	4.13	3.65	3.34	3.12	2.95	2.82	2.72	2.63
80	.05	3.96	3.11	2.72	2.49	2.33	2.21	2.13	2.06	2.00	1.95
	.01	6.96	4.88	4.04	3.56	3.26	3.04	2.87	2.74	2.64	2.55
100	.05	3.94	3.09	2.70	2.46	2.31	2.19	2.10	2.03	1.97	1.93
	.01	6.90	4.82	3.98	3.51	3.21	2.99	2.82	2.69	2.59	2.50
150	.05	3.90	3.06	2.66	2.43	2.27	2.16	2.07	2.00	1.94	1.89
	.01	6.81	4.75	3.91	3.45	3.14	2.92	2.76	2.63	2.53	2.44
300	.05	3.87	3.03	2.63	2.40	2.24	2.13	2.04	1.97	1.91	1.86
	.01	6.72	4.68	3.85	3.38	3.08	2.86	2.70	2.57	2.47	2.38
500	.05	3.86	3.01	2.62	2.39	2.23	2.12	2.03	1.96	1.90	1.85
	.01	6.69	4.65	3.82	3.36	3.05	2.84	2.68	2.55	2.44	2.36
1000	.05	3.85	3.00	2.61	2.38	2.22	2.11	2.02	1.95	1.89	1.84
	.01	6.66	4.63	3.80	3.34	3.04	2.82	2.66	2.53	2.43	2.34

(Continued)

(Continued)

درجات الحرية (المقام)	p	درجات الحرية (البسط) 15	20	25	30	40	50	1000
1	.05	245.95	248.01	249.26	250.10	251.14	251.77	254.19
	.01	6157.31	6208.74	6239.83	6260.65	6286.79	6302.52	6362.70
2	.05	19.43	19.45	19.46	19.46	19.47	19.48	19.49
	.01	99.43	99.45	99.46	99.47	99.47	99.48	99.50
3	.05	8.70	8.66	8.63	8.62	8.59	8.58	8.53
	.01	26.87	26.69	26.58	26.50	26.41	26.35	26.14
4	.05	5.86	5.80	5.77	5.75	5.72	5.70	5.63
	.01	14.20	14.02	13.91	13.84	13.75	13.69	13.47
5	.05	4.62	4.56	4.52	4.50	4.46	4.44	4.37
	.01	9.72	9.55	9.45	9.38	9.29	9.24	9.03
6	.05	3.94	3.87	3.83	3.81	3.77	3.75	3.67
	.01	7.56	7.40	7.30	7.23	7.14	7.09	6.89
7	.05	3.51	3.44	3.40	3.38	3.34	3.32	3.23
	.01	6.31	6.16	6.06	5.99	5.91	5.86	5.66
8	.05	3.22	3.15	3.11	3.08	3.04	3.02	2.93
	.01	5.52	5.36	5.26	5.20	5.12	5.07	4.87
9	.05	3.01	2.94	2.89	2.86	2.83	2.80	2.71
	.01	4.96	4.81	4.71	4.65	4.57	4.52	4.32
10	.05	2.85	2.77	2.73	2.70	2.66	2.64	2.54
	.01	4.56	4.41	4.31	4.25	4.17	4.12	3.92
11	.05	2.72	2.65	2.60	2.57	2.53	2.51	2.41
	.01	4.25	4.10	4.01	3.94	3.86	3.81	3.61
12	.05	2.62	2.54	2.50	2.47	2.43	2.40	2.30
	.01	4.01	3.86	3.76	3.70	3.62	3.57	3.37
13	.05	2.53	2.46	2.41	2.38	2.34	2.31	2.21
	.01	3.82	3.66	3.57	3.51	3.43	3.38	3.18
14	.05	2.46	2.39	2.34	2.31	2.27	2.24	2.14
	.01	3.66	3.51	3.41	3.35	3.27	3.22	3.02
15	.05	2.40	2.33	2.28	2.25	2.20	2.18	2.07
	.01	3.52	3.37	3.28	3.21	3.13	3.08	2.88
16	.05	2.35	2.28	2.23	2.19	2.15	2.12	2.02
	.01	3.41	3.26	3.16	3.10	3.02	2.97	2.76
17	.05	2.31	2.23	2.18	2.15	2.10	2.08	1.97
	.01	3.31	3.16	3.07	3.00	2.92	2.87	2.66
18	.05	2.27	2.19	2.14	2.11	2.06	2.04	1.92
	.01	3.23	3.08	2.98	2.92	2.84	2.78	2.58

(Continued)

درجات الحرية (المقام)	p	درجات الحرية (البسط) 15	20	25	30	40	50	1000
19	0.05	2.23	2.16	2.11	2.07	2.03	2.00	1.88
	0.01	3.15	3.00	2.91	2.84	2.76	2.71	2.50
20	0.05	2.20	2.12	2.07	2.04	1.99	1.97	1.85
	0.01	3.09	2.94	2.84	2.78	2.69	2.64	2.43
22	0.05	2.15	2.07	2.02	1.98	1.94	1.91	1.79
	0.01	2.98	2.83	2.73	2.67	2.58	2.53	2.32
24	0.05	2.11	2.03	1.97	1.94	1.89	1.86	1.74
	0.01	2.89	2.74	2.64	2.58	2.49	2.44	2.22
26	0.05	2.07	1.99	1.94	1.90	1.85	1.82	1.70
	0.01	2.81	2.66	2.57	2.50	2.42	2.36	2.14
28	0.05	2.04	1.96	1.91	1.87	1.82	1.79	1.66
	0.01	2.75	2.60	2.51	2.44	2.35	2.30	2.08
30	0.05	2.01	1.93	1.88	1.84	1.79	1.76	1.63
	0.01	2.70	2.55	2.45	2.39	2.30	2.25	2.02
35	0.05	1.96	1.88	1.82	1.79	1.74	1.70	1.57
	0.01	2.60	2.44	2.35	2.28	2.19	2.14	1.90
40	0.05	1.92	1.84	1.78	1.74	1.69	1.66	1.52
	0.01	2.52	2.37	2.27	2.20	2.11	2.06	1.82
45	0.05	1.89	1.81	1.75	1.71	1.66	1.63	1.48
	0.01	2.46	2.31	2.21	2.14	2.05	2.00	1.75
50	0.05	1.87	1.78	1.73	1.69	1.63	1.60	1.45
	0.01	2.42	2.27	2.17	2.10	2.01	1.95	1.70
60	0.05	1.84	1.75	1.69	1.65	1.59	1.56	1.40
	0.01	2.35	2.20	2.10	2.03	1.94	1.88	1.62
80	0.05	1.79	1.70	1.64	1.60	1.54	1.51	1.34
	0.01	2.27	2.12	2.01	1.94	1.85	1.79	1.51
100	0.05	1.77	1.68	1.62	1.57	1.52	1.48	1.30
	0.01	2.22	2.07	1.97	1.89	1.80	1.74	1.45
150	0.05	1.73	1.64	1.58	1.54	1.48	1.44	1.24
	0.01	2.16	2.00	1.90	1.83	1.73	1.66	1.35
300	0.05	1.70	1.61	1.54	1.50	1.43	1.39	1.17
	.01	2.10	1.94	1.84	1.76	1.66	1.59	1.25
500	.05	1.69	1.59	1.53	1.48	1.42	1.38	1.14
	.01	2.07	1.92	1.81	1.74	1.63	1.57	1.20
1000	.05	1.68	1.58	1.52	1.47	1.41	1.36	1.11
	.01	2.06	1.90	1.79	1.72	1.61	1.54	1.16

All values computed by the author using SPSS 11.

A.2 القيم الحرجة للتوزيع t

	اختبار ثنائي الطرف		اختبار وحيد الطرف	
df	*0.05*	*0.01*	*0.05*	*0.01*
1	12.71	63.66	6.31	31.82
2	4.30	9.92	2.92	6.96
3	3.18	5.84	2.35	4.54
4	2.78	4.60	2.13	3.75
5	2.57	4.03	2.02	3.36
6	2.45	3.71	1.94	3.14
7	2.36	3.50	1.89	3.00
8	2.31	3.36	1.86	2.90
9	2.26	3.25	1.83	2.82
10	2.23	3.17	1.81	2.76
11	2.20	3.11	1.80	2.72
12	2.18	3.05	1.78	2.68
13	2.16	3.01	1.77	2.65
14	2.14	2.98	1.76	2.62
15	2.13	2.95	1.75	2.60
16	2.12	2.92	1.75	2.58
17	2.11	2.90	1.74	2.57
18	2.10	2.88	1.73	2.55
19	2.09	2.86	1.73	2.54
20	2.09	2.85	1.72	2.53
21	2.08	2.83	1.72	2.52
22	2.07	2.82	1.72	2.51
23	2.07	2.81	1.71	2.50
24	2.06	2.80	1.71	2.49
25	2.06	2.79	1.71	2.49
26	2.06	2.78	1.71	2.48
27	2.05	2.77	1.70	2.47
28	2.05	2.76	1.70	2.47
29	2.05	2.76	1.70	2.46
30	2.04	2.75	1.70	2.46
35	2.03	2.72	1.69	2.44
40	2.02	2.70	1.68	2.42
45	2.01	2.69	1.68	2.41
50	2.01	2.68	1.68	2.40
60	2.00	2.66	1.67	2.39
70	1.99	2.65	1.67	2.38
80	1.99	2.64	1.66	2.37
90	1.99	2.63	1.66	2.37
100	1.98	2.63	1.66	2.36
∞ (*z*)	1.96	2.58	1.64	2.33

All values computed by the author using SPSS 11.

Active
Accédez