جامعة الدكتور يحي فارس بالمدية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم تجارية
تخصص :محاسبة

العنوان:

أثر القيمة العادلة على إعداد القوائم المالية وفق لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي دراسة ميدانية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في قسم علوم التجارية

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبة :
- بوسعيدي حنان

تحت إشراف الأستاذ :
- أحمد يوسف السعيدي

لجنة المناقشة:

الأستاذ: بوعرار شمس الدين.....رئيسا

الأستاذ: زاهي محمد أمين.....ممتحنا

الأستاذ: أحمد يوسف السعيدي.....مقررا

السنة الجامعية : 2015/ 2016

بسم الله الرحمن الرحيم

الاهداء

الحمد لله الذي يسر لنا انجاز هذا العمل المتواضع الذي اهديه الى من كانت دائما سهلة الخاطر منشرحة الصدر متفائلة ميسرتا لنا الامور قريبة من قلوبنا بسيطة في عظمة مبتسمة في مشرقة الطلعة مسرورة بعطاء الله لا تبخلنا بالعطاء الى من تخجل كلماتي عندما اذكرها الي امي الحبيبة.

الى قدوتي وسندي في الحياة ونور عيني الذي به رائينا الحياة وهو بحر العطاء وكان له الفضل الكبير حتى توصلنا الى هذا العمل الي ابي الغالي.

وسأهديه الى حبيباتي الذين من تقاسموه معي حلاوة الدنيا ومرارتها اخواتي أحلام و هناء وخلود وسماح و كتكوت صغيرة دعاء.

اهدي هذا العمل الى كل من عائلة بوسعيدي و عبعوب.

ومن تقاسموه معي عناء الدراسة صديقاتي فاطمة و هبة وفاطمة وسهيلة و مسعودة وزينب ونادية وفوزية.

إلى استاذي الذي كان مرشد لي ولم يبخل عليا بشيئ أستاذ سعيدي يوسف احمد

الى قسم العلوم التجاريةو العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير من أساتذة وطلبة

مع كل شكري وتقديري واحترامي الل كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي

شكر وتقدير

احمد الله عز وجل الذي وفقني واعانني على إتمام هذا العمل، وامتثالا لقوله صلى الله عليه وسلم: "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" رواه الترمذي

فالشكر موصول الى:

الأستاذ احمد يوسف السعيدي، على قبوله الاشراف على هذا العمل والنصح والتوجيه.

الدكتور رميدي عبد الوهاب، والدكتورمزيودإبراهيم، على ماقدماه من نصح وتوجيه.

والى أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على ما تكبدوه من عناء في قراءة هذه المذكرة واغنائه بمقترحاتهم القيمة.

كل من اعانني في انجاز هذا البحث خاصة (بوسكين حمزة وولدمحبوس فاطمة وبن سونة هبة).

وفي الأخير كل الشكر لعمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الدكتور يحي فارس من أساتذة وإداريين، وكذا عمال المكتبة للجامعة.

الملخص

قائمة الأشكال والجداول

الملخص

تهدف الدراسة التعرف إلى أثر القيمة العادلة على إعداد القوائم المالية، حيث تعد القيمة العادلة من أحدث المقاييس المحاسبة المستخدمة، وهناك توجه عام من قبل معايير المحاسبة الدولية نحو إلزام الشركات بالقياس والإفصاح عن بنود قوائمها المالية باستخدام القيمة العادلة وتخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية، ومنه تطرقنا في الجانب النظري إلمفهوم القيمة العادلة والمعايير التي نصت عليها وأثر القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية،وعلى عناصر القوائم المالية.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة البحث في الدراسة الميدانية، وقد تم صياغته بحيث أمكن من خلاله استطلاع رأي المهنيين والأكاديميين، كما أظهرت نتائج البحث إن هناك أثر ايجابي للقيمة العادلة على القوائم المالية من ناحية الملائمة في الاتخاذ القرارات وموضوعية، وانه لا يسمح بتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

الكلمات الدالة:القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، القوائم المالية، خصائص النوعية، معايير المحاسبة الدولية.

Résumé

Notre étude a pour but de connaitre l'effet de la juste valeur de réalisation des fiches financières. La juste valeur est considérée parmi les paramètres internationaux de la comptabilité utilisée. Ces paramètres internationaux obligent les sociétés de mesurer et d'articuler leurs articles des fiches financières en utilisant la juste valeur en abandonnant le principe de coût historique. En ce qui concerne le coté théorique. On a montré la notion de juste valeur et leurs paramètres ainsi l'effet de juste valeur pour les caractéristiques de la qualité des données de la compatibilité et des éléments des fiches financières.

En ce qui concerne le coté pratique, en a utilisé le questionnaire comme outil de recherche dans l'étude sur champ. En faisant sa rédaction, lequel nous a permis de faire un sondage avec les professionnels et les universitaires. Les résultats de la recherche ont montré qu'il y a un effet positif de la juste valeur pour les fiches financières main appropriée de prendre des décisions et de ne pas permettre d'appliquer la juste valeur à l'environnement algérien.

Les mots clés

- La juste valeur.
- Le cout historique.
- Les fiches financières.
- Les caractéristiques de la qualité.
- Les paramètres de la comptabilité internationale.

الفهرس

العنوان	الصفحة
إهداء	-
شكر وتقدير	-
المستخلص	IV
الفهرس	IV-IV
قائمة الجداول والأشكال	IV - IV
قائمة الملاحق	IV
قائمة الاختصارات	IV
مقدمة عامة	أ-ح
الفصل الأول:التـأصيل العلمي للقيمة العادلة	
تمهيد	02
المبحث الأول: مبدأ التكلفة التاريخية.	03
المطلب الأول :ماهية التكلفة التاريخية.	03
المطلب الثاني: أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية استثناءاتها.	06
المطلب الثالث : تقييم التكلفة التاريخية.	12
المبحث الثاني : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.	15
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة.	15
المطلب الثاني: أسباب ومحددات القيمة العادلة.	19
المطلب الثالث: الطرق المستخدمة في عرض وتمثيل القيمة العادلة.	22
المبحث الثالث: تطبيقات القيمة العادلة.	24
المطلب الأول: الأساليب القياس القيمة العادلة.	24

المطلب الثاني: الافصاحات للقيمة العادلة	29
المطلب الثالث: تقييم القيمة العادلة.	34
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني :أثر القيمة العادلة على القوائم المالية	
تمهيد	40
المبحث الأول: المفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية.	41
المطلب الأول: الممارسة المحاسبة الدولية.	41
المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبة الدولية.	47
المطلب الثالث: منظمات المعايير المحاسبة الدولية (IASC-IASB).	49
المبحث الثاني :الإطار النظري للقوائم المالية وفقIFRS/ IAS.	54
المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وعناصرها.	55
المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية	59
المطلب الثالث: إعدادالقوائم المالية.	64
المبحث الثالث: أثر القيمة العادلة على مخرجات نظام المحاسبة المالية.	67
المطلب الأول:اثر القيمة العادلة على قائمة الميزانية والدخل.	67

المطلب الثاني :اثر القيمة العادلة على قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية .	74
المطلب الثالث: إثر القيمة العادلة على الاقتصاد.	78
خلاصة الفصل	83
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية.	
تمهيد	85
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	86
المطلب الأول :مجتمع وعينة الدراسة الميدانية	86
المطلب الثاني: حدود وصعوبات الدراسة الميدانية	87
المطلب الثالث :إعداد وعرض الدراسة الميدانية	88
المبحث الثاني :معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.	95
المطلب الأول :وصف وتحليل الخصائص الديموغرافية للعينة.	95
المطلب الثاني :تحليل نتائج الدراسة الميدانية.	99
خلاصة الفصل	109
الخاتمة العامة	111
قائمة المراجع	115
الملاحق	125

قائمة الجداول والأشكال

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	تعريف القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبة الدولية	16
(1-3)	يوضح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	88
(2-3)	يوضح مقياس ليكارت الخماسي **للمتوسط الحسابي.**	91
(3-3)	يوضح مقياس ليكارت الخماسي المترجح المتوسط الحسابي	91
(4-3)	يوضح نتائج معامل الفاكرنباخ	92
(5-3)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (التكلفة التاريخية في القوائم المالية)	93-92
(6-3)	**الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني** (القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية)	94-93
(7-3)	**الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث** (معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر)	95
(8-3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	96
(9-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة المسمى الوظيفي	97
(10-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة الخبرة المهنية	98
(11-3)	توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة القطاع الذي تنتمي إليه	99
(12-3)	**عبارات المحور الأول** (التكلفة التاريخية في القوائم المالية)	100
(13-3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	101
(14-3)	**عبارات المحور الثاني** (القيمة العادلة وأثرها **على القوائم** المالية):	103
(15-3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	104
(16-3)	**عبارات المحور الثالث** (معوقات تطبيق القيمة العادلة في **الجزائر)**	106
(17-3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور **الثالث**	107

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
(1-2)	تمثل تأثير ملائمة المعلومات	60
(2-2)	القيود عن الملائمة و الموثوقية	62
(1-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	97
(2-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية	98
(3-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	99
(4-3)	تمثيل عينة الدراسة حسب متغير القطاع الذي تنتمي إليه	100

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	استمارة الاستبيان	129-126
2	نتائج الثبات لعبارات المحاور مخرجات برنامج SPSS-	130
3	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول – مخرجات برنامج SPSS-	131
4	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني – مخرجات برنامج SPSS-	132
5	نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث – مخرجات برنامج SPSS-	133
6	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحاور –مخرجات برنامج SPSS-	134
7	نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحاور –مخرجات برنامج SPSS-	135

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

IFRS	International Financial Reporting Standards
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
IAS	International AIDS Society
AFNOR	Association Française de NORmalisation
IASC	International Accounting Standards Committee
IFAS	Integrated Flood Analysis System
UN	United Nations
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
EC	Economic capital
FASB	Financial Accounting Standards Board
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants
IASP	International Association for Suicide Prevention
SFAS	statement of financial accounting standards

المقدمة العامة

المقدمة العامة

مع نهاية القرن العشرين، اتجه العالم نحو النظام العالمي الجديد بظهور الشركات الكبرى متعددة الجنسيات والانفتاح الاقتصادي بين الدول، وارتباط اقتصادياتها بعضها البعض خاصة في مجالات التجارة العالمية وحرية التعاملات التجارية والمالية،وذلك ما جعل الهدف الاساسي للمحاسبة المالية في تقديم المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية ,وبخاصة المستثمرين والدائنين الحاليين والمتوقعين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة,ولقد عانى علم المحاسبة على مر السنوات مشكلتي القياسوالتقييم وعلى الرغم من التطوير والتحديث المستمر في المعالجات المحاسبية وتعديلها لمواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية والمعلوماتية لتحقيق اهداف مستخدمي القوائم المالية ,بقيت مشكلة القياس او تحديد القيمة هي الهاجس للمفكرين والباحثين والهيئات المحاسبية في دول العالم كافة ولاستمرار الاعتماد على معالجة العمليات على اساس التكلفة التاريخية وذلك ماجعل الجدل قائم حول مبدا التكلفة التاريخية ،الذي أصبح يواجه انتقادات شديدة خاصة بعد العولمة الاقتصادية وتطور الأسواق المالية العالمية

وذلك ما جعل توجه كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي نحو اصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة العادلة، ومحاولات الخروج عن أساس التكلفة التاريخية.

ظهرت استخدام مدخل القيمة العادلة بحجة انه أكثرملائمة، وقد ايدها في هذا العديد من المنظمات المهتمة بصياغة معايير المحاسبة المالية من خلال إعلانها الاهتمام بمدخل القيمة العادلة والاعتماد عليه كوسيلة رئيسة للقياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية، والتوجه نحو المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة.

والأمر الذي لا يمكن لأي مهني اقتصادي أو محاسبي أن ينكره بأن ذلك التوجه نحو اصدار معايير محاسبية تركز في مضمونها على القيمة العادلة والدخل الاقتصادي سيأثربشكل مباشر على قوائم المالية، وكذلك على قرارات المستثمرين بشكل منقطع النظير، مما سيؤدي إلى تأثر الاقتصاد بشكل عام في كل البلدان العالم.

الإشكالية:

تأتي هذه الدراسة لتسليط الضوء على أهمية القياس والافصاح وفقا لقيمة العادلة **وأثره على** اعداد القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية، وعليه سنطرح السؤال الرئيسي **التالي**:

- **كيف يمكن أن تؤثر القيمة العادلة على المعلومات التي تنتجها عناصر القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية؟**

الأسئلة الفرعية:

يتفرع عن السؤال الرئيسي السابق الى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهي الأسباب التي دعت مجلس معايير محاسبة الدولية البحث عن البديل **لتكلفة** التاريخية؟
- **ماأثر** القيمة العادلة على **إعداد القوائم** المالية؟
- هل البيئة محاسبية في الجزائر مستعدا لتطبيق القيمة العادلة؟

الفرضيات:

في سبيل الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية السابقة الذكر يمكن ان ننطلق من الفرضيات التالية:

- فقدان التكلفة التاريخية للملائمة والموضوعية في التسجيل المحاسبي ممادعت مجالس معايير محاسبة الدولية التوجه نحو القيمة العادلة.
- القيمة العادلة لها تأثيرمن حيث القياس والافصاح على الاعداد القوائم المالية وفق المعايير محاسبة الدولية.
- ليست مستعدا البيئة محاسبية في الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.

حدود البحث :

إقتصرت الدراسة في جانبها النظري على **دراسة التكلفة** التاريخية وتخلي عنها والتوجه **الى** القيمةالعادلة، واهم المعايير المحاسبية المتعلقة بها، بالإضافة لمزايا ومعوقات القيمة العادلة، كما تطرق الى القوائم المالية وأثرها من القيمة **العادلة، وبالنسبة** الى للجزء التطبيقي تحدد الدراسة من حيث المجال الزمني 2016/2015 والمجال المكاني بولايات المدية **والبليدة** والجزائر، ويتمثل **مجتمع الدراسة في** المحاسبين، محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومعتمدين المحاسبين وأساتذة *تخصص*.

منهج البحث :

تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الإجابة على أسئلة البحث، حيث تم الرجوع في الجانب النظري إلى مصادر المعلومات الثانوية من كتب ومجلات علمية باللغتين العربية والأجنبية. أما في الجانب التطبيقي، فقد تم استخدام أداة الاستبيان بهدف التعرف على عينة من مسيرين ومسؤولين المالية و المحاسبة للشركات محل الدراسة بشأن مفهوم القيمة العادلة ومدى الالتزام بها ومدى الأهمية اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وأثرها على إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية،وتم معالجة البيانات عن طريق برنامج الإحصائية (SPSS).

اهداف البحث:

تتمثل الأهداف هذا البحثهي:

1. محاولة الإحاطة والتعرف عن القيمة العادلة.
2. التعرف عن الأسباب التوجه للقيمة العادلة وتخلي عن مبدا التكلفة التاريخية.
3. توضيح أثر القيمة العادلة لإعداد القوائم المالية وفق المعايير.
4. دارسة ما مدى حرص تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

أسباب اختيار الموضوع:

يمكن تلخيص اسباب اختيارنا لهذا الموضوع في النقاط التالية:

1. الاهتمام الشخصي ورغبة في الاطلاع عن موضوعأثر القيمة العادلة على اعداد القوائم المالية.
2. في حدود دراستي تمثل القيمة العادلة كأساس لقياس والافصاح ولها أثر للقوائم المالية.
3. أهمية القيمة العادلة في المحاسبة.
4. الرغبة في معرفة هل تطبق الجزائر القيمة العادلة في القوائم المالية.

أهمية البحث:

القيمة العادلة هي جانب من جوانب الاعمال التجارية التي أصبح مهم بشكل لا يصدق في السنوات الأخيرة وذلك ما يؤدي الى نجاح الشركات عند حرصها على تطبيقها القيمة العادلة حيث لها أثر كبير على القوائم المالية من حيث الإفصاح والقياس هي الوسيلة لتنظيم الشركات وتجنب الكوارث التضخم التي تحدث في الشركات.

الدراسات السابقة:

1-مسعود بوخالفي: اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة الماجستير ،جامعة عمار ثليجيبالأغواط ، 2013.

تدور الإشكالية حول اثار الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية.

تهدف هذي الدراسة الى لتعالج مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية،

ومن اهم ماتوصل اليه الباحث:

- يؤثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية بشكل إيجابي على خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية الواردة في الإبلاغ المالي للمؤسسات الجزائرية؛
- يؤثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية بشكل إيجابي على خاصية الموثوقية للمعلومات المحاسبية الواردة في الإبلاغ المالي للمؤسسات الجزائرية؛
- يؤثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية بشكل إيجابي على خاصية القابلية للفهم للمعلومات الواردة في الإبلاغ المالي للمؤسسات الجزائرية؛
- يؤثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية بشكل إيجابي على خاصية القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية الواردة في الإبلاغ المالي للمؤسسات الجزائرية.

2-خالد عبد الرحمن جمعة يونس :أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم "دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مذكرة رسالة الماجستير ،جامعة الإسلامية-غزة،2011.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عائد السهم المتمثل في كل من العائد السوقي والعائد من صافي الدخل من خلال تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بالموضوع والاسس العلمية التي تقوم عليها والمعالجات المحاسبية المتعلقة بها.

ومن اهم ماتوصل اليه الباحث:

- أظهرت نتائج تطبيق محاسبة القيمة العادلة تحقيق غالبية الشركات موضوع الدراسة (مكلسب)، الامر الذي انعكس إيجابيا على الأداء المالي لغالبية الشركات وبالتالي زيادة عائد السهم من صافي الربح.
- ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39)، أدى الى اظهار نتائج كانت أكثر واقعية حول اظهار الأداء المالي للشركات فضلا عن أثرها في إضفاء الثقة على القوائم المالية.
- ان استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي الى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية.

3-**عبد الفتاح عواد روحي وجدي**: محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الازمة المالية العالمية، مذكرة رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط ،2010.

تدور الإشكالية حول أثر تطبيق مفهوم القيمة العادلة في المجالات الاعتراف والقياس والافصاح على الازمة المالية العالمية.

أظهرت نتائج تحليل بيانات الدراسة وجود أثر مهم لمحاسبة القيمة العادلة في احداث الازمة المالية العالمية حيث احتل المركز الثالث في أهميته النسبية بين العوامل الأخرى التي اتفق عليها خبراء المال والاقتصاد وأنها كانت وراء حدوثها.

اهم ما توصل اليه الباحث:

- اتفقت آراء الفئات الثلاث المشمولة في الدراسة وهي ضباط الائتمان، والوسطاء الماليون والمدققون الخارجيون على أن منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس والإفصاح لعب دورًا في أحداث الأزمة المالية العالمية ولكن هل يمكن له الدور الأول بل وصفوه في المرتبة الثالثة من بين مجموعة العوامل والأسباب العشرة التي يرى خبراء المال والاقتصاد بأنها كانت المسببة لتلك الأزمة وكانت فئة ضباط الائتمان هي الأكثر تأكيدًا بأن لذلك المنهج دورًا مهمًا في تلك الأزمة.

- اتفق آراء الفئات الثلاث على أنا لعامل الأهم في حدوث تلك الأزمة كانت السياسات النقدية التي اتبعها البنك الفدرالي الأمريكي في مجالات تحديد أسعار الفائدة.
- بالإضافة إلى أسياسات النقدية التي اتبعها البنك الفدرالي الأمريكي، وسوء استخدام منهج القيمة العادلة في القياس ،وصفت عينة الدراسة ثلاثة عوامل أخرى بأنها ذات أهمية بنسبة مرتفعة في التي سبب بالأزمة المالية العالمية. وهذه العوامل هي فشل الأفكار التي تثبتها مدرسة. شيكاغو حول اقتصاد السوق والقائمة على الطريق الاقتصادية التقليدية، وكذلك عدم ممارسة الجهات المالية والمصرفية المختصة في الولايات المتحدة للرقابة على بنوك الاستثمار .ثم بعد ذلك تعاظم دور المشتقات المالية في أسواق المال.
- من بين الفئات المشمولة في عينة الدراسة كانت فئة ضباط الائتمان هي الأكثر تشددًا في تقسيم الأهمية النسبية للعوامل المشار إليها أعلاه كعوامل مسببة للازمة، كما أن أفراد تلك الفئة كانوا أكثر انسجامًا واتساقًا في وجهات نظر هم حي التقسيم تلك الأسباب وذلك بالمقارنة مع وجهات النظر التي أيدها أفراد كل من فئة الوسطاء الماليين ومدققين الحسابات الخارجيين.

ما يميز هذه الدراسة مقارنة مع الدراسات السابقة المذكورة، محاولة منا لربط أثر القيمة العادلة على اعداد القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة الدولية، مع تدعيمها بدراسة ميدانية التي تم من خلالها جمع وتحليل اراء عينة الدراسة حول موضوع الإشكالية.

هيكل البحث

للإجابة على التساؤلات المرتبطة بإشكالية البحث، تم تقسيمه الى ثلاثة فصول:

- **الفصل الأول**: فقد تم تخصيصه لدراسة التأصيل العلمي للقيمة العادلة،وتم تقسيم الفصل الى ثلاثة مباحث: الأول مبدا التكلفة التاريخية، الثاني *الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة، الثالث*: تطبيقات القيمة العادلة.
- **الفصل الثاني**:فقد تخصصه الى اثر القيمة العادلة على القوائم المالية ،وتم تقسيم أيضا الى ثلاثة مباحث : الأول المفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية، الثانيالإطار النظري للقوائم المالية وفقIAS /IFRS، الثالث أثر القيمة العادلة على مخرجات نظام المحاسبة المالية.
- **الفصل الثالث**: الدراسة الميدانية حيث جاء فيه اثنان مبحثين: الأولمنهجية الدراسة الميدانية، الثاني معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

الفصل الأول :

التأصيل العلمي للقيمة العادلة

تمهيد

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لمدة طويلة من الزمن في القياس المحاسبي،حيث كان يعتبر هذا المبدأ أحد أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي في تسجيل العمليات المالية في القوائم المالية، وقد يؤدي استخدام هذه الطريقة التقليدية للرقم القياسي للأسعارإلى نتائج غير دقيقة وذلك لان الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم العام،ونظرا لما تحتوي عليه هذه الطريقة من عيوب، التي جعلت من خلالها البحث عن البديل، مما أدى المجلس المعايير المحاسبة الدولية إلى توجه لاستخدام القيمة العادلة كبديل وتعتبر مفهوم حديث وخاصة في القياس الإفصاح،وظهر ذلك التحول بصورة واضحة في معظم معايير المحاسبية الدولية في الاون الأخيرة.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى التأصيل العلمي للقيمة العادلة

- المبحث الأول:مبدأ التكلفة التاريخية.
- المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.
- المبحث الثالث: تطبيقات القيمة العادلة.

المبحث الأول:مبدأ التكلفة التاريخية

تحتوي التكلفة التاريخية على مبرراتالتي أخذهاابرز مؤيدي مبدأ التكلفة التاريخيةكأداة قياس المحاسبية الأنسب،وعلى الرغم من كون التكلفة التاريخية أصحبت عرفا محاسبيا يعتمد عليه في القياس، إلاأن المشاكل والانتقادات الذي احتوته، من خلال عجز المؤسسات في استبدال أصولها في حالات التضخم.

المطلب الأول:ماهيةالتكلفة التاريخية

تطبق العديد من الدول العالمالمحاسبة التقليدية التي تعتمد علىمبدأ التكلفة التاريخية باعتبارها ركيزة من ركائز المبادئ المحاسبية المقبولة عمومامGAAPوالتي تستخدم في التعبير عن الموثوقية والموضوعية في عملية القياس.

أولا: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر هذا مبدأ أحداهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية تقييم عناصر الأصول والخصوم، فبمقتضاه يتم تقيم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الاصلية، وبغض النظرالى النقابات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود مما تجعل البيانات المحاسبة المعروضة بالقوائم المالية كفترات مختلفة غير ملائمة لأجزاء المقارنات الزمنيةوالمكانية.[1]

عرفت التكلفة التاريخية بأنها الأساس السليم للتسجيل المحاسبي للاستثمارات و المخزونات .....الخ ،أي تسجل بتكلفتها عند تاريخ الحيازة عليها فهو المبدأ الذي يقوم بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية.[2]

حيث عرفت أيضا هي المبلغ النقدي الذي دفع للحصول على الأصل أوما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه.[3]

مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية:هيالأساس الذي يعتمد عليه في تسجيل المعاملات المالية بتكلفتها الفعلية كما تظل الأصولوالالتزامات كما هي بالدفاتر بالقيمة التي سجلت بها حتى وان تغيرات قيمتها

[1] وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية**، ج1، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص54.
[2] محمد أبو ناصر ومحمود الخلايلة، **المبادئ المحاسبة**، ط2، دار وائل للنشر، عمان ،2015، ص44.
[3] حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية**، ط1، الدار العلمية ودار الثقافة عمان، عمان،2000، ص67.

السوقية ويستخدم المحاسبون هذا المفهوم نظرا لما تنطوي عليه التكلفة التاريخية من الموضوعية في القياس ولتمشيه مع افتراض استمرارية المنشأة.[1]

ثانيا: مبررات مبدأ التكلفة التاريخية

يعتمد منهج التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وعلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي ينتجها، ويمكن عرض هذه المبررات في مجموعتين:[2]

- توافر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية الناتجة، وبالتالي موضوعية تلك المعلومات. فالتكلفة التاريخية يمكن التحقق او التثبت من صحتها ودقتها، وبالتالي يمكن تدقيقها، ومن ثم إبداءالرأي في القوائم المالية المبنية على أساسها وهذا ما يضفي درجة أكبر من الموضوعية والثقة في البيانات المحاسبية المقدمة
- اتساق مبدا التكلفة التاريخية مع عناصرالإطارالمفاهيم النظري للنموذج المحاسبي المعاصر.

يتسق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، كما انه بدوره يستخدم لتبرير معظم تلك الفروض والمبادئ. وهكذا، فان الاتساق متبادل بين منهج التكلفة التاريخيةوبين مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية الأخرى من ناحية ثانية، ويتضح هذا الاتساق المتبادل فيما يلي:[3]

1. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

إضافة إلى توافر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية، فانأساس التكلفة التاريخية يؤكد على مفهوم الثبات، حيث تظل الأصول والخصوم مقومة بالتكلفة التاريخية من فترة الى أخرى وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار، وهذا بدوره يجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة والتحليل والتنبؤ على أساس بيانات الماضي.

---

[1] وجدي حامد حجازي،**تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2011، صص (13-14).

[2] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير**، ط2، دار وائل لنشر، عمان ،2006، ص ص455.

[3] **نفس المرجع السابق** ،456.

2. **الفروض المحاسبية**

يوجد في الفروض المحاسبية فرضين يتمثلن فيما يلي:

أ- **فرض وحدة القياس النقدي**: يتسق مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية، فهذا الفرض يقضي باستخدام وحدات نقدية اسمية في الإثبات، ويعتمد مفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي أوالأصليالأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغيرفي قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم أو الانكماش.

ب- **فرض الاستمرارية**: يتسقأيضا مع منهج التكلفة التاريخية. فهذا الفرض يقضي بان الوحدة المحاسبية مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور بحيث يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها، لذلك لا داعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة واحدة فقط هي حالة التصفية.

3. **المبادئ المحاسبية**

تحتوي المبادئ المحاسبية مجموعة من النقاط نذكر منها ما يلي[1]:

- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بان الإثبات المحاسبي يجب ان يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم التاريخية الأصلية وليست أية قيم افتراضيةأخرى.
- مبدأ تحقيق الإيراد والذي يقضي بعدم الاعتراف بأية تغيرات في قيم الأصول والخصوم الا بعد تحققها فعلا عن طريق أجراء تبادل مع طرف خارجي.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة الإيرادات التاريخية للفترة بالمصروفات التاريخية المرتبطة بهذه الفترة، ولا يتم تحديد الدخل وفق معادلة الميزانية بمقارنة صافي الأصول أول وأخر الفترة المحاسبية.
- سياسة الاحتياط والحذر، حيثأن تجاهل الارتفاع في أسعارالأصول والاستمرار بتقويمها وفق تكلفتها التاريخية سوف يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة.

[1] رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق** ،456.

حيث توجد المبرراتأخرى تتمثل فيما يلي[1]:

أ- **الموضوعية:** يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة فروويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوقة بها لتكوين مفيدة في اتخاذ القرارات، وبهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

ب- **الموثوقية:** لعلى أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية الحالية إذا ما قرنها مع الأسسالأخرى مثل القيمة العادلة.

- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة للإطارفكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس الحيطة والحذر مبدأالمقابلة.
- يرغب معدو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، وهذاما يوفر مبدأ التكلفة التاريخية.
- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقة للاعتراف وقياس وهذا يدلي عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

المطلب الثاني : أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية إستثناءاتها

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أكثر المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تأثرا بظاهرة التضخم بسبب انخفاض مستمر في القوة الشرائية للنقود، من اجل التقليل من الانتقادات وقبول بعض تعديلات او الاستثناءات في تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

أولا:آثار ظاهرة التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية:

تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية فانه يسبب مشاكل كثيرة و أخطاء في القياس المحاسبي، لأن نتائجه لا تعكس المركز المالي ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بصورة هادفة وهو ما سيتضح مما سوف يأتي[2]:

[1] بوكساني رشيد وآخرون، **مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة**،[على الخط]، ملتقى الأولى حول: "النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية "، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر،17-18جانفي 2010، متاح علىwww.kantakji.com/accounting : بتاريخ الاطلاع: 2016/01/04، ص7.

[2] احمد قايد نور الدين، **الأساليب لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية**، الملتقى الوطني حول : واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ،جامعة الوادي ، 05-2013/05/06.ص5.

1. **آثار التغيرات السعرية على قياس المركز المالي** :فيظل استخدام مدخل التكلفة التاريخية يتم قياس وتقيم الأصول بالأسعار الأصلية في تاريخ اقتنائها ،وفي ظل الارتفاع المستمر في الأسعار تختلف التكلفة الأصلية للعناصر غير النقدية كالأصول الثابتة والمخزون عن التكلفة الحاضرة ،خاصة في حالة وجود تباعد تاريخ يبين وقت الاقتناء ووقت القياس ،ويؤذي ذلك إلى تضمين الميزانية العمومية بأرقام تكلفة ماضية لهذه العناصر لا تعبر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية لها في تاريخ إعدادها ،فضلا عن أن حيازة الوحدة الاقتصادية لتلك العناصر في فترات تغيرات الأسعار يترتب عليها أرباح أو خسائر كامنة في هذه الأصول لا تؤخذ في الاعتبار عند قياس قيمتها ،فبالنسبة للعناصر النقدية الظاهرة في الميزانية العمومية كالنقدية والعملاء والموردين فإنها تقوم بوحدة النقد السائدة في تاريخ إعداد الميزانية ،ويترتب على حيازتها خلال فترة تغير الأسعار تحقيق أرباح أو خسائر ناتجة عن التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد ،حيث لا ينعكس تأثيرها على حقوق الملكية بالميزانية العمومية ،وبذلك لا تظهر الميزانية المعدة على أساس تاريخي أيامنا لأرباح أو الخسائر الناتجة عن الحيازة العناصر النقدية و غير النقدية ،وتأسيسا على ذلك فإن إتباع مدخل التكلفة التاريخية في قياس عناصر الميزانية العمومية يؤذي إلى فقدان هذه العناصر دلالتها الاقتصادية وهو ما يؤثر في اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد الاقتصادية كما يؤدي إلى افتقار هذه العناصر إلى القابلية للمقارنة على مستوى الوحدة الاقتصادية ،ومستوى القطاع الذي تنتمي إليه،كما يؤذي أيضا إلى عدم قابلية هذه العناصر للتجميع الرياضي ل اختلاف قيمة وحدة النقد المستخدمة في القياس عند اقتنائها.
2. **آثار التغيرات السعرية على قياس نتيجة الأعمال:** تؤثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة عمليات الوحدة الاقتصادية نظرا لأن الدخل الناتج عن العمليات في فترات ارتفاع الأسعار يكون متضخما بحيث لا يعبر عن حقيقة نتائج الأعمال، ولما كانت الوظيفة الأساسية للمحاسبة تتمثل في قياس مدى تقدم و نجاح الوحدة الاقتصادية كما ينعكس في قياس الدخل أو الخسارة المتولدة عن الفئة المعينة، فإنه يكون من الضروري الأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية على صحة قياس العناصر المحددة للدخل في ضوء مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية ،بالرغم من أنطرق قياس الدخل المحاسبي تتفق جميعها على أن دخل الوحدة المحاسبية يتم قياسه عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات التي ساهمت في تحقيقها، إلا أنها تختلف في تفسير مفهوم الدخل الحقيقي للوحدة الاقتصادية ،فالمشكلة هنا هي قياس الدخل وفقا لمفهوم المحافظة على رأس المال، الذي يعني عدم رأسمال الوحدة بعد توزيع دخل الفترة ،حيث يعرف الاقتصادي بدخل الوحدة الاقتصادية بأنها لمبلغ الذي يمكن

توزيعه على ملاكها دون ما تخفيض في قيمة صافي أصولها، ومعنى ذلك أن تحديد الدخل يعتمد على المدخل المستخدم في قياس وتقييم أصول الوحدة بحيث يؤدي استخدام مداخل مختلفة لتقييم الأصول إلى تحديد مبالغ مختلفة، ومن ثم فإنه لتوضيح أثر التغيرات السعرية على قياس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية يكون من المفيد تناول طرق قياس الدخل وعلاقتها بمفهوم المحافظة على رأس المال حيث توجد ثلاثة طرق نوردها في ما يلي:[1]

أ- **طريقة المحافظة على رأس المال النقدي** :وفقا لهذه الطريقة يتم استخدام مدخل التكلفة التاريخية كأساس لتقييم عناصر الأصول الثابتة وما يرتبط بها من مصروفات ويترتب على ذلك أن يظهر الإهلاك كأحد الناصر الهامة في قائمة الدخل مقوما بوحدات نقدية ذات قوة شرائية مرتفعة " في حالة التضخم " ترتبط بتاريخ اقتناء الأصل الثابت لمعين،فيحين يتم قياس الإيرادات المرتبطة بها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية منخفضة تعكس الأسعار الجارية خلال سنة القياس ،وبذلك يكون قد تم استخدام مقياسين غير متجانسين في تحديد الدخل المحاسبي يترتب عليهما أثار تضخمية في فترات ارتفاع الأسعار .ومعنى هذا أن يتم قياس عناصر تحديد الدخل المحاسبي بطريقة تجاهل تغيرات الأسعار بما يؤدي إلى أن تكون الأرباح المحققة غير معبرة عن الأرباح الحقيقية لأنها تتضمن مكاسب رأسمالية صورية في فترات ارتفاع الأسعار يؤدي توزيعها إلى عدم المحافظة على القيمة الحقيقية لرأس المال من ناحية ،وزيادة العبء الضريبي بسبب ضريبة الدخل على تلك الأرباح المتضخمة من ناحية أخرى ،بالإضافة إلى ذلك منتجات الوحدة الاقتصادية.[2]

ب- **طريقة المحافظة على رأس المال المادي الحقيقي** :تقوم هذه الطريقة على مقابلة إيرادات المحققة خلال الفترة بالمصاريف المرتبطة بها على أساسا لأسعار الاستبدالية الجارية للأصول المستخدمة خلال نفس الفترة ، أي أنه يتم قياس الدخل معا لأخذفي الاعتبار آثار التغيرات السعرية الخاصة فقط للمحافظة على رأس المال المادي الحقيقي وليس رأس المال النقدي ،فرأس المال في بداية الفترة المالية يتمثل في مجموعة من الأصول المادية التي تتحول إلى تدفقات يستخدم جزء منه التمويل الأصول المادية المستنفدة والباقي يعتبر دخلا للفترة ، ولا يتضمن الدخل وفقا لهذه الطريقة الأرباح الرأس مالية إذ أنا لتغيرات في قيم الأصول لا تعتبر دخلا ،ولكنها تعديل لرأس المال النقدي حتى يظل معبرا عن رأس المال المادي الحقيقي من وجهة نظر رجال الأعمال.

[1] احمد قايد نور الدين،**مرجع سابق**،ص ص (5-6).
[2] **نفس المرجع السابق**،ص ص (5-6).

ت- **طريقة المحافظة على القوة الشرائية العامة لرأس المال** :تقوم هذه الطريقة على أساس تعديل البيانات و المعلومات المحاسبية المعدة بالتكلفة التاريخية لتعكس التغيرات السعرية العامة في نهاية الفترة المالية ، أي أنه يتم قياس الدخل بالأخذ في الاعتبار آثار التغيرات السعرية العامة فقط من خلال اختيار وحدة قياس عامة للقوة الشرائية ، وبذلك يمكن التغلب على التقلب في وحدة القياس ، ومن ثم تكون قد تحققت حالة سكون تقريبية ، ونود أن نؤكد في هذا المجال على أن هذه الطريقة في الواقع لتعدو أن تكون مقابلة المصروفات بالإيرادات بعد التعبير عن كليهما بوحدات ثابتة من القوة الشرائية وليس طريقة لقياس الربح الحقيقي

ثانيا:الاستثناءات من أساس التكلفة التاريخية:

من أجل التخفيف من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية ،فقد تم قبول تعديلات أو استثناءات أو استخدامات في تطبيق هذا الأساس والتي منها[1]:

أ-المخزون السلعي :بالنسبة للمخزون السلعي آخر العام فالقاعدة العامة لتقييم هي قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، إلا أنه توجد حالات خاصة كثيرة تستدعي الخروج عن هذه القاعدة ،ففي حالة وجود سوق شبه مؤكدة للمنتج والتكاليف اللازمة للتسويق يمكن قياسها تستخدم أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة القابلة للتحقق "Net Realizable Value"كأساس لتقويم بضاعة آخر المدة ،وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها ،كذلك تستخدم أسعار السوق في حالة عدم أمكان تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم .وفي شركات المقاولات يتم استخدم نسبة الإتمام (الإنجاز) حيث يجعل حساب المقاولات تحت التنفيذ(مدينًا) بالتكلفة المتراكمة حتى تاريخ القوائم المالية مضافًا إليه مقدار من الأرباح يتناسب مع ما تم إنجازه من المقاولة أو العقد.

ب-العملاء المدينون: تظهر أرصدة المدينين بالميزانية العمومية المبالغ المستحقة على العملاء المدينين والمنتظر أن يتم تحصيلها نقدًا ،ومن ثم تعد تقديرات في نهاية الفترة لمعرفة المردودات والمسموحات المتوقعة ،بل أكثر من ذلك لا يتم تسجيل عملية البيع في بعض الأحيان حتى تنتهي الفترة التي يمكن للعميل أن يرد خلالها البضاعة ،كذلك الحال في عمليات البيع بالتقسيط نجد أن رصيد المدينين الصافي في أي تاريخ يكون عبارة عن مجموع الأقساط غير المسددة حتى ذلك التاريخ(ناقصًا)الفوائد غير المكتسبة في ذلك التاريخ .كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في

[1] سالم عبد الله حلس ،يوسف محمود جربوع ،**تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة**، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة الإسلامية ،غزة، بدون تاريخ إصدار، ص ص(16-17)

الميزانية العموميةمطروحًا من مبلغ المدينين باعتبارهم خصص التقييم .وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند المدينين هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها .

ت-أوراق القبض :في تاريخ إعداد القوائم "Present Value" يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية المالية وذلك يتطلب الاعتراف دوريًا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق .وبصفة عامة لا يمكن إهمال الفرق بين القيمة الاسمية والقيمة الحالية لأوراق القبض إلا إذا كانت آجالها قصيرة الأجل وتستحق خلال عام من تاريخ إعداد القوائم المالية.

ث-الاستثمارات قصيرة الأجل :بالنسبة للاستثمارات قصيرة الأجل فالقاعدة هي أن يكون التقويم على أساس إجمالي التكلفة أو إجمالي التكلفة السوقية أيهما أقل،على أن يكون قياس إجمالي القيمة السوقية

- في تاريخ إعداد الميزانية العمومية ،ويلاحظ أن التحسن في أسعار السوق في الفترات المالية التالية يؤخذ في الحسبان ولكن بشرط ألا تزيد القيمة المعدلة عن التكلفة الأصلية،وأن التعديل بالنقص في رصيد حساب مخصص هبوط القيمة السوقية يعتبر تغيرًا في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة،إلا أن هنا كاستثناء لهذه القاعدة في حالة المشروعات التي تتعامل أساسًا في الأوراق المالي مثل بيوت و مؤسسات الاستثمار،وسماسرة الأوراق المالية،والبنوك وشركات التأمين .ففي هذه الحالة
- تستخدم أسعار السوق كأساس للتقييم في هذه الاستثمارات على أن يعالج الفرق بين القيمة السوقية والتكلفة الأصلية واعتباره أحد عناصر حقوق الملكية و ليست من عناصر قائمة الدخل[1].

ج -الاستثمارات طويلة الأجل : الأساس في التقويم بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعد لا لتكلفة بقيمة هذا الانخفاض،وتمثلا لقيمة

- المعدلة الأساس الجديد للتكلفة ، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل،أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوقانخفاضًا مؤقتًا في مكن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل كما هو الحال في الاستثمارات قصيرة الأجل ولكن مع اختلاف بسيط هو أن التعديلات على مخصص انخفاض القيمة السوقية يعالج كجزء من حقوق الملكية ويظهر مستقلا في قائمة المركز المالي دون أن يؤثر على عناصر قائمة الدخل إلا أنه في حالة الاستثمار في أسهم تمثل حقوق الملكية حجم هذا الاستثمار من شأنه تحقيق

[1] سالم عبد الله حلس ،يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق** ،ص17.

ث- سيطرة على إدارة الشركة (نسبة ملكية أكبر من % 50 مثلا)أو تحقيق نوع من التأثير الفعال(نسبة الملكية ما بين % 20 إلى % 50 مثلا)فإن في مثل هذه الحالات يمكن الخروج على أساس التكلفة و تقويم الاستثمارات على أساس طريقة حقوق الملكية تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنويًا بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وخسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة.[1]

ح -الأصول الثابتة: هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجًا عن مبدأ التكلفة التاريخية فمثلا في حالة الأصول المستهلكة دفتريًا ولازالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية ،أوفي حالة الانخفاض الدائم ف قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم أوفي حالة الأصول الحيوانية (التكاثر) ،في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة ،فإنهكثيرًا ما يحدث تغيير جوهري ودائم في قيمة هذه الأصول الأمر الذي يستدعي إعادة التقييم من وقت لآخر للاعتراف بالنقص الدائم أو الزيادة الدائمة في القيمة.

خ- المبادلات غير النقدية القاعدة العامة هي أن الأصول غير النقدية موضع تبادلي جب إثباتها بما يعادل القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادية للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديدًا ،وإذا ظهر تعذر في تقدير القيمة الحقيقية العادلة لك لا الأصل ينفي مكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه (القديم) كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد وبدون الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على .أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مما ثل حاليًا أو استخدام طريقة التقييم المباشر كذلك في حالة تبادل أصول غير متشابهة من حيث الغرض من اقتنائها أو في حالة حصول المنشأة على فرق نقدي نتيجة التبادل للأصول المشابهة ،فإنه في هذه الحالة يتم الاعتراف جزئيًا بأرباح وخسائر التبادل إذ أنه في هذه الحالة أن دورة اكتسابا لربح منال أصل القديم قد اكتملت.2

1سالم عبد الله حلس ،يوسف محمود جربوع، **مرجع سابق** ،ص18
2**نفس المرجع سابق** ،ص19.

المطلب الثالث: تقييم التكلفة التاريخية

حيث تحتوي التكلفة التاريخية على مزايا وانتقادات في القياس المحاسبي للقوائم المالية .

أولا: المزايا التكلفة التاريخية

تتمثل المزايا مبدأ التكلفة التاريخية مجموعة من المزايا تتمثل فيمايلي[1]:

- تصبح القوائم المالية المعدة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات والرقابة عليها من حيث إمكانية تقييم الاستثمارات بشكل أكثر دقة، اتخاذ الإجراءات المناسبة لغايات الخطط طويلة الأجل.
- تسهيل عملية المقارنة بين الشركات التي حصلت على موجوداتها في فترات زمنية مختلفة
- المساهمة بشكل أفضل في إمكانية تقييم أداة الإدارة وقدراتها على اتخاذ القرارات في الأوقات المناسبة مع الأخذ في الاعتبار معدلات التضخم ما تتركه من أثار على الأوضاع المالية للشركات.
- تساعد هذه الطريقة في إثبات الوحدات النقدية في القوائم المالية بالقوة الشرائية الحالية لها.
- إن هذا المبدأ يتوافر فيه تحقيق معايير الفائدة من إعداد القوائم المالية حيث انه:

أ- يقدم معلومات واقعية.

ب- يقدم معلومات ملائمة للأغراض المختلفة.

ت- يقدم معدلات العائد على الاستثمار أكثر صدقا.

ث- يقيس أرباح وخسائر القوة الشرائية.

ج- يعطي فكرة مقبولة عن القوة الشرائية اللازمة لاستبدال الأصول.

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.[2]
- تستند التكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليس افتراضية، موثوقية بسبب ما يؤيد تلك الاحداث من سندات إثبات.
- إن مبدأ التكلفة التاريخية يتلاءم والإطار الفكري للمحاسبة بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبة مقبولة عموما، ولاسيما فرض الموضوعية الذي يتيح إمكانية التحقق عن صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر المحاسبية ستستمر في نشاطها وعملياتها التشغيلية إلى اجل غير محدود.

---

[1] مدحت فوزي عليان وادي، **اثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية**، مذكرة الماجستير ،كلية التجارة ، جامعة الإسلامية ، غزة، 2006 ،ص ص (87-88).

[2] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، مذكرة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر ،2008، ص108.

- يتلاءم **مبدأ التكلفة التاريخية** مع مبدا الثبات في اتباع النسق بحيث تبقى الأصول و المطلوبات مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة الى أخرى، يصرف النظر عن تغيرات **الأسعار الطارئة خلال تلك السنوات**.

ثانيا: انتقادات الموجهة إلى التكلفة التاريخية:

تتمثل الانتقادات الموجهة إلى التكلفة التاريخية تتمثل فيما يلي:[1]

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج الى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق.

-عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.

- ان الاعتماد على منهج التكلفة التاريخية يؤدي إلى قياس غير سليم لدخل الدورة فهو بسبب أخطاء توقيت على مستويين[2]:

- يدمج دخل النشاط التشغيلي الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة نتجت خلال الدورة الجارية أو الدورات السابقة، ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية. وهذا مايتعارض مع استقلالية نتائج كل دورة على حدة،أي يتعارض مع فرض الدورية، فالدخل وفق التكلفة التاريخية هو خليط من أرباح عمليات التشغيل (الإنتاج) ومن مكاسب الحيازة (الاحتفاظ) الناتجة عن ارتفاع أسعار تكلفة البضاعة المباعة بالفرق بين تكلفتها الجارية.
- يعتمد منهج التكلفة التاريخية على مبدأ تحقق الإيراد التقليدية فيتم تأجيل الاعتراف بتغيرات قيم الأصول والخصوم الناتجة خلال الفترة الحالية إلى حين حدوث تبادل حقيقي مع طرف خارجي في الدورة او الدورات التالية، وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدة وبالتالي ظهورأخطاء توقيت إن مثل هذه الأخطاء تجعل نتائج الدورات غير صالحة للتقييم الأداء وغير صالحة للمقارنة وإجراء التنبؤات.
- عدم الدقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء : نتيجة لعدم دقة القوائم المالية التقليدية المعدة على أساس مبدأ التاريخية و فرض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد سواء بالنسبة للدخل الذي يظهر بأكبر من قيمته الحقيقية أو بالنسبة لرأس المال الذي يتأكل تدريجيا أو

1-نورة عريف، **إشكالية القياس لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية**، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011، ص79.
2-رضوان حلوة حنان، **مرجع سابق**،ص ص (457-458).

معدل العائد على الاستثمار الذي يكون أكبر من قيمته الحقيقية ، و بالتالي غياب الدقة الموضوعية المطلوبة لتقييم أداء المؤسسة و مدى نجاحها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة ،مما يؤدي الى اتخاذ المستخدمين لقرارات توزيعات الأرباح ، قرارات تسعير المنتجات ،تحديد و زيادة مرتبات العاملين ، احتساب ضرائب الدخل .....الخ . الامر الذي قد يترتب عنه عدم قدرة المؤسسة على المحافظة على رأسمالها، مما يهدد بقائها واستمرارها في ظل الاتجاهات التضخمية،ولعل ذلكما يفسر الى حد بعيد وجود عدد متزايد من المؤسسات التي يتم تصنيفها.

- عدم دلالة المقارنة التاريخية للمعلومات المحاسبة لاختلاف وحدة وأساس التقييم المحاسبي المستخدمين في تقييم الإحداث الاقتصادية المرتبطة بالمؤسسة من دورة محاسبة أخرى.[1]
- عدم إمكانيةإدراج بعض الأصول غير الملموسة في القوائم المالية كالشهرة، الموارد البشرية، المزايا الاحتكارية ...الخ، نظر لغياب عملية التبادل التي تتيح إدراجها، حيث تتطلب التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات الإثبات.
- في العديد من الأحيان تكون تكلفة إعداد القوائم المالية الإضافية أكبر من المنافع التي تستفيد منها الوحدة الاقتصادية.[2]
- الأرباح في القوة الشرائية والنتائج المتعلقة بها لا يمكن اعتبارها مصدرا حقيقيا للتمويل.
- المعلومات الإضافية لا يتلاءم مع الخبرات وإدراك متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم وإصدار قرارات متخذي القرارات مما يؤدي إلى سوء الفهم وإصدار قرارات غير مناسبة.
- هذا المدخل مازال يتمسك بأساس التكلفة التاريخية عند إجراء القياس والتقويم المحاسبي مع ما ينطوي عليه من قصور في الإفصاح المحاسبي.
- إن استخدام هذه الطريقة للرقم القياسي للأسعار قد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة وذلك لان الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم العام.

---

[1]–بلال كيموش، **التقييم الدوري للعناصر المادية ودورة في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي**، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مذكرة ماجستير مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص ص(76-77).

[2]–احمد قايد نور الدين، **الأساليب المحاسبية لمعالجة إثر التضخم على القوائم المالية**، [على الخط]، الملتقى حول:" واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، جامعة محمد خيضر، بسكرة،05-2013/05/06، متاح علىwww.univ-eloued.dz/stock/com-ges-eco/pdf/3.pdf: تاريخ الاطلاع: 2016/01/06،ص15.

- إن الأخذ هذه الطريقة ينظر الاعتبار للأرباح والخسائر على الأصول النقدية قد يكون مضلا عند عدم تحقق هذه الأرباح والخسائر.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيم للقيمة العادلة:

تعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخيةومن أسباب التي تدعو لاستخدام القيمة العادلة ومحدداتها.

المطلب الأول:ماهية القيمة العادلة:

تعددت الآراء عن تعريف القيمة العادلة، وأهداف التي قامت عليها القيمة العادلة.

أولا: مفهوم القيمة العادلة

الأهداف البيانات المالية هي تقديم معلومات مفيدة ومناسبة للأطياف العديدة على المجتمع والتي تعتمد على البيانات المالية في اتخاذ لقراراتهاالاقتصادية ولما كان يفترض في البيانات المالية ان تعتبربصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمالوالتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الإدارة عن الأموال الموكلة إليها واتخاذ القرارات المناسبة فانه والحالة هذه لابد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنهاأكثر فائدة لمستخدمي البيانات المالية من التكلفة التاريخية.

عند البحث في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تقسم إلىقسمين:[1]

1. **قيم تستند إلى السوق:** وهي القيم السوقية أيالأسعار المعلنة في السوق نشط،والقيمة العادلة وهي المبلغ الذي يمكنبموجه تبادل موجودات تأدية مطلوبات من جهات مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة.
2. **قيم لا تستند بالضرورة إلىالسوق:** وهي القيمة في استعمال القيمة القابلة للاسترداد والقيمة الاستبداليةوقيمة المنشأة المستمرة وقيمة التصفية.

حيث تم تعريف القيمة العادلة: بأنها المبلغ الذي يمكن بمقابلة مبادلة أصل ما تسوي التزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساستجاري.[2]

---

[1] روحي وجدي عبد الفتح عواد، **محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**، مذكرة ماجستير. كلية الإعمال، جامعة الشرق الأوساط، 2010، ص.ص46-47.

[2] احمد حلمي جمعة، **محاسبة الأدوات المالية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان ،2010، ص117.

تعريف أخر حيث عرف معيار المحاسبي الأمريكيرقم(107) القيمةالعادلة: علىأنها قيمة تبادل الأصل في عملية تبادلية حقيقية بينالأطراف راغبة في تعامل دون ان تكون العملية في حالات التصفية أو البيع الجبرية.[3]

وفقا لما وردت في الفقرة 9 من المعيار الإبلاغ المالي رقم 13 تعريفها حسب معيار IFRS13 معيار القياس القيمة العادلة على انها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع اصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف القيمة العادلة:على أنها هي المبلغ الذي يمكن بموجبها تبادل أصلاًو تسوية التزام بين المعرفة أطراف راغبة في عملية التجارية دون ان تكون هذه العملية في حالات، التصفيةأو البيع الإجباري.

جدول رقم (1-1): تعريف القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبة الدولية**:**

معيار	اسم المعيار	تعريف القيمة العادلة
IFRS 3	دمج الأعمال	هي القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل او تسوية التزام من طرفين على بينة بالحقائق المتعلقة بالصفقة ومستقلين وراغبين في عقد صفقة تتم وفقا لإلية السوق.
IFRS 2	الدفع على أساس الأسهم	هي المبلغ الذي يمكن من خلالها تبادل أصل ما او تسوية التزام أوأداةحقوق ملكية ممنوحة يمكن تبادلها من أطراف مطلعة على الحقائق وراغبة في عقد صفقة قريبة.
IFRS4	عقود التامين	هي القيمة التي يمكن بها تبادل أصل ما او تسوية التزام او أداة حقوق بين طرفيين على بنية المعلومات المحيطة بها ومستقلين عن بعضها

3– رضا إبراهيم، **اثر توجه معايير المحاسبةنحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في ظل ازمة المالية العالمية**، مجلة التجارة للبحوث العلمية، العدد2، المجلد 46، جامعة اسكندرية، يوليو 2009، ص23.

		وراغبين في عقد الصفقة بينهما.
IAS16	الممتلكات والمصانع والمعدات	هي القيمة التي يمكن من خلالها تبادل أصل بين أطراف مستقلة ولديهما معرفة بالصفقة وراغبة في عقدها في صفقة تتم وفقا لألية السوق.
IAS17	عقود إيجار	هي المبلغ الذي يمكن من خلاله استبدال أصل او تسوية الالتزام بين طرفين مستقلين ومطلعين ولهما رغبة في عقد الصفقة.
IAS18	الإيراد	نفس المعيار IFRS4
IAS39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	هي القيمة التي يتم من خلالها تبادل أصل او تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في عقد صفقة تتم وفقا لألية السوق.
IAS32	الأدوات المالية: العرض	هي المبلغ الذي يمكن من خلالها تبادل أصل او تسوية التزام بين طرفين مستقلين لديهما معرفة ونسبة بالمعلومات المتعلقة بالمعاملة وراغبين في عقدها وتتم في ظروف طبيعية وفقا لأليات السوق.

المصدر:منإعداد الباحثة بالاعتماد على المرجع التالي: هيمني قان جريونتج، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، ترجمة طارق عبد العال حماد، الدار الدولية الاستثمارات الثقافية ش، م، م، مصر ،2006، ص،81-431.

ثانيا:أهداف القيمة العادلة:

إن استخدام البيانات المالية يحتاجون الى معلومات ملائمة وموثوقية وقابلة للمقارنة للتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية،

ونجد ان المعلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها الأهدافالتالية[1]:

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقربإلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية المركز المالي بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة الحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة مستمر في أعمالهالأجل غير محدود.
- إذا تم تقييم الأصولوالالتزامات على أساس القيمة العادلة فأنها تعبر عن المركز الاقتصادية لأنهأحد السوقية بعين الاعتبار.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأسمال.
- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة.
- إن القيمة العادلة لها قدرة أكبرلأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- يكون مبنيا على أساسإن المنشاة مستمرة في أعمالهالأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تسلمه أو تدفعه المنشاة إجباريةأو تصفية غير اختيارية أو اضطرار للبيع.

تقيس المنشاة أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدة في العمليات من اجل:[2]

- عمل القرارات استثمارية تجارية.
- إدارة قياس المخاطر.
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب لخطوات الأعمالالمتنوعة.
- حساب التعويضات.

1– إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مروان، **مرجع سابق**، ص ص(229-230).
2– ظاهر شاهر القشي وآخرون، **إثر المعايير محاسبة الدولية على الشركات بحوث محكمة منتقاة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية**، القاهرة 2014، صص 255-256.

المطلب الثاني:أسبابومحددات القيمة العادلة:

القيمة العادلة لها أسباب التي دعت إلى استخدامها في المحاسبة، بالإضافة الى ومحددات القيمة العادلة.

أولا: أسباب استخدام القيمة العادلة:

من أهم أسباب التي تجعل الفائدة من استخدام القيمة العادلة:[1]

- يتطلب أو يسمح للمؤسسات تقرير المبالغ التي هي أكثر دقة في الوقت للمقارنة من المبالغ التي يتم الإبلاغ عنها بموجب القائمة النهج الحسابية البديلة حتى في ظل ظروف السوق المتطرفة.
- يتطلب أو يسمح للمؤسسات لتقدير المبالغ التي يتم تحديدها بشكل منتظم وبشكل مستمر.
- كما انه تحد من قدرة الشركات على التعامل مع صافي دخلها بسبب المكاسب وسجلت خسائر على الموجودات والمطلوبات في فترة حدوثها وليس عندما يتحقق نتيجة المعاملة.
- الأرباح الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة المقدرة تشير الاقتصادية الأحداث إلى الشركات والمستمرين قد تجد جديرا افصاحات إضافية
- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواقللأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها ذلك لان القيمة العادلة تحدد عادة في السوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية.[2]
- إن المحاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في ابعد من ذلك وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية.
- إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من المنظور استثماري عالمي واسع ولهذا السبب كان في المهم استخدام معايير محاسبية متعاف عليها دوليا في إعدادها وحيث إنالأسواق المالية تعتبر إلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فانه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية.

---

2 -Stephen G.Ryam**fair value accounting Under standing the issues rused by the crédit Crunch.** An articleResearchGatecowcil of Institeouelinvesties. New York université .July 2008. P5.

[2]-صفاء احمد العاني، منى كامل،**دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية**،المؤتمر العربي الأول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، بغداد، جمهورية العراق ،16-17 افريل 2014، ص ص(8-9).

- تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضروريةللإفصاح والعرض للمعلومات المالية تماما كما تضع متطلبات محددة للاعتراف والقياس للمعلومات المالية.
- البحث عن طريقة قياس محاسبي كفؤ تتجاور الخلل الناتج عن تطبيق البدائل السابقة والتي لم تقم بحل المشكلة والتي يعتبر التضخم أحد أسبابها.[1]
- إشكالية وجود منهج معياري محاسبي في التقييم يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المقدمة مثل ملائمة والموثوقية والموضوعية والمنفعة.
- الحاجة إلى وجود مقياس صحيح للقدرة الشرائية للدخل المتبقي وهذا مالم تحققه محاسبة المستوي العام للأسعار.
- أهمية معرفة القيمة الحقيقة للوحدة الاقتصادية ومن أمثلها بيع وشراء الاستمارات القرارات الاندماج قرارات الحيازة التخطيط.
- تصور الواقع الحالي للوحدة المحاسبة وخاصة التطورات الاقتصادية احداثية وما انتجته من أدوات مالية ومشتقات المالية.

ثانيا: محددات استعمال القيمة العادلة:

تكون القيمة العادلة لأداة مالية قابلة للقياس بشكل موثوق به[2]:

- إذا كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس كبير لتلك الأداة؛
- التقييم له احتمالات مختلفة التقديرات لكن ضمن النطاق بشكل معقول؛

والحالات التي تكون فيها القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به:

- الأداة المالية التي يوجد لها عرض سعر معلن في سوق الأوراق مالية نشط لتللك الأداة؛
- أداة الدين التي تم تقييمها من قبيلا وكالة تقييم مستقلة، ويمكن تقدير تدفقات النقدية بشكل معقول؛

الأداة المالية التي لها نموذج تقييم قياس والتي يمكن بشكل موثوق به قياسها من خلال بيانات النموذج لان البيانات تتأتى من أسواق نشط وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على ان السعر في

[1]-مسعود بوخالفي، **إثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية**، رسالة ماجستير في محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر،2013، ص33.
2-ظاهر شاهر القشي واخرون، **مرجع سابق**، ص ص(256-257).

السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، وصفات السوق النشط هي:

- عادة يكون بائعا ومشتريا في اية لحظة؛
- الأسعار معلنة ومتوفرة للعامة؛
- البنود التي يتم تداولها في هذا السوق متجانسة؛

- يعتبر السعر السوقية أفضل محدد للقيمة العادلة، وأفضل وسيلة يمكن من خلالها تحديد القيمة السوقية الحالية للبند، ويعبر السعر السوقي هذا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق ومن خصائصه انه يمثل أفضل سعر قد يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم او تخفيض في ظل ظروف اقتصادية خاصة؛
- تعتبر السعر الجارية في سوق نشطة لممتلكاتأخرى مشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية،أفضل دليل للقيمة العادلة؛

- في حالة عدم توفر أسعار سوقية جارية، يمكن تقدير القيمة العادلة من خلال حصول على معلومات مختلفة، تتضمن:[2]

- الأسعار الجارية في سوق نشطة لممتلكات أخرى مختلفة من حيث الطبيعة والموقع، من حيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروق الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات؛
- الأسعارالأخيرة في سوق اقل نشاطا مع تعديل هذه الأسعار لتعكس التغييرات في الأحوال الاقتصادية بين تاريخ هذه الأسعار وتاريخ التقييم الحالي؛
- خصم تدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة بموجب عقود ايجار قائمة حاليا او بالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات المماثلة في نفس المنطقة؛

2-محمد ساليم العيسي، أمين معتر السعيد، **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردةفي القوائم المالية للشركات الاستثمارية للدرجة في سوق عمان المالي**،[على الخط]،الملتقى الثاني بعنوان، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الاعمال الحديثة، عمان، أردن ،2008، متاح على:http://www.kantakji.com/media/9039/16.docبتاريخ الاطلاع :2016/01/10.ص32

المطلب الثالث: الطرق المستخدمة في عرض وتمثيل القيمة العادلة:

يمثل أسلوب القيمة العادلة بعدة طرق يمكن استخدامها تحت مفاهيم مختلفة، بالرغم من انها تختلف في الطرق الاحتساب ولكنها تتقارب في النتائج، واهم المفاهيم ما يلي:

1. **تكلفة الاستبدال**: تتمثل في ذلك لقدر من النقدية (او ما يعادله) الذي يمكن ان تتحمله المنشاة فيما لو قامت بإعادة شراء ماتمتلكه من أصول في الوقت الحالي،أو فيما يمكن إن يتوافر للمنشاة من نقدية (أو ما يعادله) عند تحملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي،وبعبارة أخرى فان التكلفةالاستبداليةلأصلما، نستخدمه تكلفةالحصول على أصل مشابه سواء كان جديدا أم قديما مكافئا من حيث الطاقة الإنتاجية أو مكان الخدمة.

كما عرفتها جمعية المجمع العربي للمحاسبيين القانونيين بأنها تلك التي يتم احتسابها عادة من تكلفة الامتلاك الحالية لأصل مشابه سواء كان جديدا أم مستعملا أم له طاقة إنتاجيةأوإمكان خدمة معادلة [1].

2. **القيمة السوقية الجارية**: تتمثل في ذلك العدد من النقدية (او ما يعادله من النقد العادل : استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة وقابلة لتحول بسهولة لمبالغ معلومة من النقد ليست عرضه لمخاطر التغيير في القيمة العادلة) التي يمكن ان تحصل عليها المنشاة فيما لو انها قامت ببيع ما هو متوافر لديها من موجودات في الوقت الحالي ، و يفترض إن تعكس هذه القيمة ظروف السوق السائدة وقت التغيير ، مما يوفر إمكان المقارنة بين قيمة الموجودات التي تم اقتناؤهوالحصول عليها في أوقات مختلفة ، وعلى الوضع المالي إن يوفر للمستثمرين رؤية جيدة وتساعدهم على الاستفادة من البيانات المالية عندما يوضح الإفصاح كيفية التوصل إلى القيمة العادلة سواء باقتباس الأسعار من الدليل التجاري للموجودات المتشابه ، والمقارنة مع أسعارأدوات مشابه معروضة للبيع ،أوما نشرهاالأسواق الثانوية عن الأسعار الاستثمارات والأدوات المالية المختلفة .

كما عرفت بالقيمة الخارجة أو سعر البيع، حيث يتطلب هذا الأسلوب المقدرة على تقدير قيمة التخلص من الأصل، حيث تقييم جميع الأصول على قيمتها البيعية المتوقعة التي يمكن الحصول عليها عند بيعها فيها إذا اختارت المنشاة التخلص منها، مع افتراض بيعها في ظروف عادية وليس في التصفية

1ظاهر شاهر القشي وآخرون، **مرجع سابق**، ص257.

كما عرفتها جمعية المجمع العربي المحاسبين القانونيين بأنها مبلغ من النقد او النقد المعادل الذي يجب دفعه إذا تم حاليا امتلاك أصل بالمبلغ نفسه أو ما يعادله أو هو المبلغ النقدي أوما يعادله لتسوية التزام مطلوب جاري إما بالنسبة لأسلوب التكلفة الجارية، فانه بشكل عام الطرق التي تستخدم تكلفة الاستبدال كأساس رئيس للقياس، إذا كانت التكلفة الاستبدال على كل من صافي القيمة الممكن تحقيقها والقيمة الحالية، يستخدم صافي القيمة الممكن تحقيقه أو القيمة الحالية أيهما أعلى كأساس للقياس[1]

3. **صافي القيمة الحالية القابلة للتحقيق** :يمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو لسدادها بعد خصم التكاليف للازمة لتحويل أحد الموجودات أوأحد المطلوبات إلنقدية، ويمثل صافي القيمة القابلة لتحقيق بشكل عام، صافي سعر البيع الجاري الأصلي

كما عرفتها جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين: سعر البيع المقدر أثناء سير العمل- (التكاليف المقدرة للإنجاز + التكاليف المقدرة لإنجاز البيع).[2]

4. **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة**: تقوم على تقدير التدفقات المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في الإثبات عناصر البنود المدنية والدائنة طويلة الأجل ، باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياس الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة ، ويتضمن معدل الفائدة الخالي من المخاطر ، بالإضافةإلى علاوة المخاطر ألازم للبنود التي يتم قياسها ،بالطريقة نفسها يمكن من الناحية النظرية تقدير صافي القيمة الحالية والمتحصلات المستقبلية التي تنسب للأصلأو لمجموعة الموجودات مخصومة بشكل مناسب ، ولكل قد يصعب عمليا تحديد كل أصل في توليد التدفقات النقدية وبذلك يصعب عمليا تحديد مساهمة كأصل في توليد التدفقات النقدية، وقد يصعب أيضا تجميع كامل تدفقات من اجل التوصل الى القيمة الحالية للمنشاة[3].

1-عدلي زهير عمر الحلو،**مدى التزام الشركات المدرجة في السوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 39الاعتراف والقياس**، رسالة ماجستير، كلية التجارة الجامعية الإسلامية، غزة ،2009، ص ص61-62.
2-**نفس المرجع السابق**، ص62.
[3]**نفس مرجع سابق**، ص62.

المبحث الثالث: تطبيقات القيمة العادلة:

حيث يبين مجلس المعايير المحاسبية الدولية إن الأسلوب القياس و الافصاحات هي القيمة العادلة .

المطلب الأول:أساليب قياس القيمة العادلة:

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فان مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية بالإضافةإلىملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فان الاعتمادية تكون مهمة أيضا قبل الملائمة لان المعلومات الملائمة التي تتسم بعدم الاعتمادية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم إما عن كيفية قياس القيمة العادلة، فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية انه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

1. **القيمة السوقية للأراضيوالمباني**: التي عادة مايتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة.
2. **القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك:** عندما لا يكون هناك دليلا على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة لهذه الأصوللأنهانادرا ماتباع.[1]

أولا: معيارالإبلاغ المالي رقم IFRS9:

إن المعيار IFRS9 يسجل محل المعيار الأكثر جدلية وهو المعيار IAS39 والمتعلق بالأدوات

المالية: القياس والاعتراف والذي تم بموجبه إقرار مفهوم القياس المتعلق بالقيمة العادلة، وهو أكبر المعايير وأكثرها تعديلاحيث منذ سنة IFRS 9 وهو المعيار الذي يسجل محله.[2]

وأصبح ساري المفعول مع مطلع 2013،ووفق المعيار الإبلاغ المالي رقم (9) يتم الأصول بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حالة عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو تكلفة العمليات، إما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية إلىتصنيفينرئيسين:

---

[1] هوام جمعة –حديدي ادم، **اثروإمكانيةتطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الإسلامية**،[على الخط]، مجلة دراسات اقتصادية إسلامية، العدد رقم 2، المجلد رقم 20،متاح على -http://9icief.sesric.org/presentations/Day1/Session16/4-126: %20Hawam%20Jumah%20-%20Effect%20and%20possibility%20of%20practicing%20fair%20financing.doc تاريخ الاطلاع :2016/01/10.ص 68.

2- خالد الجمال الجعارات، **مختصر المعايير المحاسبة الدولية** 2015، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2015، ص38.

1. **أصول تقاس بالتكلفة المطفأة**: وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم وتستخدم طريقة التكلفة المطفأة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، ودون ذلك قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة في الأرباحوالخسائر.
2. **أصول تقاس بالقيمة العادلة**: حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية والمشتقات والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية.[1]

ثانيا :معيارالإبلاغ المالي رقم IFRS13:

فبعد الأزمة أصبحت الأسواق غير النشطة لبعض الأدوات المالية والمشتقات تزداد بشكل كبير لذلك بدأ مجلس المعايير المالية الأمريكي بالعمل بشكل منسق لمقاربة متطلبات القياس والإفصاح عن القيمة العادلة وينظره سريعة للتطور التاريخي لمعيار القيمة العادلة في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي للتقرير المالي ""13 قياس القيمة العادلة وفي يناير 2013 أصدر مجلس المعايير الدولي المالي "13"وأصبح بذلك حيز للتطبيقية[2].

1. **أساليب تقييم القيمة العادلة**:حدد المعيارIFRS13أساليب تقييم القيمة العادلة المناسبة حسب الظروف التي توفر بيانات كافية لقياس القيمة العادلة وتعظيم استخدام المداخلات التي يمكن ملاحظتها والتقليل من استخدام المخلات غير قابلة.

- **مداخل القيمة العادلة**: لقد حدد المعيار IFRS13 ثلاثي مداخل (مدخلالسوق، مدخلالدخل، مدخل التكلفة) لتقييم وقياس القيمة العادلة التي يمكن استخدامها في معظم الحالات التقييم التي تناسب الظروف السائدة والتي تتوفر عنها بيانات كافية ليتم استخدامها بقياس القيمة العادلة ويمكن عرض مدخل القيمة العادلة عن النحو التالي:

أ- **مدخل السوق :** ويشير الى صافي القيمة القابلة للتحقق التي تعتمد على استخدام الأسعار وباقي المعلومات التي يتم الحصول عليها من تعاملات السوق بأصول والتزامات مماثلة.

ب- **مدخل التكلفة :**ويشير هذا المدخل الى تكلفة الاستبدال ، وهي تكلفة الحصول على اصل مشابه وبالطاقة الإنتاجية نفسها،او إمكانية الخدمة[3]

ت- **مدخل النتيجة**: يتم وفقا لهذا المدخل بتمويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبالغ واحد عن طريق التعيين وتعكس حينها القيمة العادلة توقعات السوق

1-جميل حسن النجار '**أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركاتالمساهمة العامة الفلسطينية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3 ،2013، ص471.

2-نايف بن عبد الرحمن إدريس، **قياس القيمة العادلة، هل نحن مستعدين؟**،[على الخط]،صحيفة المال الاقتصادية، متاح على:www.maaal.com/ *تاريخ الاطلاع :2016/01/11*. 25 نوفمبر 2015.

[3]جميل حسن النجار، **مرجعسابق** ،ص469.

الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل ومن التقنيات المستعملة في مدخل الدخل أو مدخل النتيجة نجد:

- **أساليب القيمة الحالية**: مثل نماذج تسعير الخيارات مثل معاداة بلاك كولز–ميرنون(وهو نموذج في شكل مغلق والنموذج ذو الحدين) وهو نموذج شبكي كما تتضمن أساليب القيمة الحالية أيضا طريقة الأرباح متعددة الفترة مع التي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.[1]

2.تسلسل القيمة العادلة:إذا لم تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة في مختلف مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يتم تصنيفها على قياس القيمة العادلة في مجملها في مستوى المدخلاتأدنيأنأمر مهم لقياس كامل أعلىأساس تطبيق الحكم.

أ- **مدخلات مستوى 1**:أسعار ونقلت في أسواق نشطة لموجودات او مطلوبات متطابقة ان الكيان يمكن الوصول في تاريخ القياس، سعر السوق المدرجة في سوق نشط يوفر الأدلة الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويستخدم دون تعديل لقياس القيمة العادلة عندما تكون متاحة، مع استثناءات محدودة، إذا استمر كيان موقوف أصل واحد او المسؤولية والموجودات او مطلوبات في المستوى 1 كمنتج من السعر المعروض للموجودات او مطلوبات الفردية والكمية التي عقدت من قبل الكيان، حتى لو طبيعي حجم التداول اليومي في السوق لا يكفي لاستيعاب كمية عقدت ووضع أوامر لبيع الموقف في عملية واحدة قد تؤثر على السعر المعروض.

ب- **مدخلات مستوى 2**:هي مدخلات أخرى من أسعار السوق المدرجة إدراجها في المستوى 1 الذي يتم رصده للموجودات والمطلوبات،إما مباشرة أو بشكل غير مباشرة.

وتتمثل مدخلات المستوى 2:

- الأسعارالمدرجة للموجودات والمطلوبات المماثلة في الأسواق النشطة؛
- الأسعار المدرجة للموجودات أو مطلوبات مماثلة أو مشابهة في الأسواق التي هي غير نشطة؛
- مدخلات بخلاف الأسعار المدرجة والتي تم معاينتها للموجودات والمطلوبات

1بالعزيز سارة، **دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية**، رسالة ماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة. ص 10.

المدخلات التي هي مستمدة أساسا من تؤكده بيانات السوق التي يمكن ملاحظتها ارتباطا او سائل أخرى (مدخلات تؤكده السوق)؛

ت- **مدخلات مستوى3:**هي مدخلات غير الملاحظة للموجودات والمطلوبات يتم استخدام المدخلات غير قابلة للرصد لقياس القيمة العادلة لدرجة إن المدخلات يمكن ملاحظتها ذات الصلة ليست متاحة مما يسمح للحالات التي يوجد فيها القليل إنوجدت نشاط السوق للموجودات أو المطلوبات في تاريخ القياس كيان بتطور المدخلات غير قابلة للرصد باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة في هذه الظروف والتي قد تشمل البيانات الخاصة بالمنشاة مع الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات حول الافتراضات المشركين في السوق المتوفرة بشكل معقول. [1]

ثالثا :المعيار المحاسبي رقم :IAS32

كما بين المعيار المحاسبة الدولي رقم (32):الأدوات المالية الإفصاح والعرض بعض أسس قياس القيمة العادلة على النحو التالي:

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق نشطة وذات سيولة فان سعر السوق المعروض للأداة هو أفضل دليل علي القيمة العادلة حيث إن سعر السوق المناسب هو:

أ- **سعر العرض الحالي:**لأصل محتفظ أو التزام سيتم إصداره.

ب- **سعر المطلوب (سعر الطلب):** لأصل سيتم امتلاكه أو التزام محتفظ به من قبل.

ت- **سعر أخر عملية**: حيث يمثل السعر 3حالة عدم توفر معلومات عن الأسعار الحالية شريطة عدم حدوث تغير كبير في الشروط الاقتصادية بين تاريخ أخر عملية وتاريخ تقديم التقرير المالي.

- إذا كانت الأداة المالية متداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جيد (لبعض الأسواق الموازية) أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقييمها أو في حالةعدم وجود سعر سوقي معروض فيمكن للجوء الي وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية ومن أهم (المراد تقييمها) هذه الوسائل[2]:

أ- القيمة السوقية الجارية لأداة مالية مشابهة جوهريا للأداة المرادة المراد تقييمها

[1] بلعزيز سارة، **مرجع سابق**، ص11.

[2] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجهمعايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في ظل الأزمةالمالية العالمية**، مجلة كلية التجارية للبحوث العلمية، جامعة إسكندرية، العدد 2، المجلد 26، يوليو 2009، ص26.

ب- تحديد خصم التدفقات النقدية باستخدام سعر خصم مساوي لمعدل الفائدة السائدة في السوق لأدوات مالية لها بشكل جوهري نفس الشروط والخصائص.

ت- استخدام نماذج تسعير الخيارات:

- إذاكانت الأداء غير متداولة في سوق مالي منظم فانه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول إن تقع القيمة العادلة ضمنه.
- عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب فانه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسيةللأدوات المالية المراد لقيمها بمافي ذلك الشروط والإحكام ذات الأهمية التي قد تؤثر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة التأكدمنها وذلك لمساعدتهم على عمل تقديراتهم الخاصة لتحديد القيمة العادلة.1

اتبعت اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة في قياسها عن الأصول غير الملموسة ذات المنهج المتبع في الأصول الثابتة فسمحت طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم IAS 38 للمنشأة إن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم القيمة العادلة كسياسة محاسبة للقياس عن الأصول غير الملموسة ،وان القيمة العادلة تحدد بناء على سوق نشط والذي قد يتوفر البعض الأصول غير الملموسة كتراخيصات أو تحديد بناء على نموذج إعادة التقييم لبنود الأصول غير الملموسة التي قد لا يتوفر لها سوق نشط مثل العلامات التجارية ، قد حدد هذا المعيار ذات الأسس المطبقة في المعيار رقم (16) الخاص بالأصول الثابتة من حيث تكرار حالات التقييم ، وإضافة الزيادة القيمة الدفترية للأصول غير الملموسة في الأرباح والخسائر في حدود رد مبلغ النقص الناتج عن إعادة التقييم لذات الأصل الذي ثم الاعتراف به في الأرباح والخسائر ،إما في حالة حدوث نقص في القيمة الدفترية للأصل غير الملموس ناتج عن إعادة التقييم فيتم الاعتراف به الأرباح والخسائر على ان يتم هذا النقص مباشرة من بند فائض إعادة التقييم بحقوق الملكية في حدود الرصيد الدائن الخاص بهذا الأصل في هذا الحساب .[2]

رابعا: معيار المحاسبي الدولي :IAS39

- **وفقا لما وردت في الفقرات 17-19 من المعيار المحاسبي الدولي 39 بالاعتراف بالأدوات المالية** وقياسها بعد اعتراف المبدئي يجب قياس كافة الموجودات المالية بمقدار القيمة العادلة

1رضا إبراهيم صالح، **مرجع سابق**، ص27.

2مصطفى راشد العبادي، مدى **حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاحوالمراجعة بالقوائم المالية –دراسة تحليلية مقارنة** ملتقى الثاني حول: **"**مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين**"**، كلية إدارة اعمال –جامعة الملك سعود ،18-19 مايو 2010، ص 8-9.

فيما عدا التي يجب تسجيلها بمقدار التكلفة المطفأة على أن تكون خاضعة لاختيار انخفاض القيمة:

- القروض والذمم المدنية التي أحدثتها المنشاة غير محتفظ بها للتاجرة.
- الاستثماراتالأخرى ذات الاستحقاق الثابت مثل الأدوات المالية للدين والأسهم الممتازة القابلة للاسترداد إجباريا والتي تنوي المنشاة الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق والقادرة على عمل ذلك.
- الموجودات المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوقية مقتصرة على بعض أدوات حقوق الملكية بدون سعر مدرج في السوق.
- بعض المشتقات المرتبطة بتسليم أدوات حقوق الملكية غير المدرجة والتي يجب تسويتها بموجبها.
- بعد الامتلاك يجب قياس معظم المطلوبات بمقدار القيمة الأصلية المسجلة ناقصا دفعات السداد الرئيسيةوالإطفاء وفقط يجب إعادة قياس المشتقات والمطلوبات المحتفظ بها بالمتاجرة بمقدار القيمة العادلة.

بالنسبة للموجودات والمطلوبات المالية التي يعاد قياسها بمقدار قيمتها العادلة يكون أمام المنشاة خيار واحد على نطاق المنشاة:

- الاعتراف بالتعديل بكامله لصافي الربح أو الخسارة للفترة؛
- الاعتراف بصافي ربح أو خسارة الفترة لهذه التغيرات في القيمة العادلة الخاصة بالموجودات والمطلوبات المالية المحتفظ بها للتاجرة مع الإبلاغ عن التغييرات في القيمة للأدوات التي هي ليست للمتاجرة في حقوق الملكية إلىإن يتم بيع الأصلالمالي، وفي هذا الوقت يبلغ المكسب أو الخسارة المحققة في صافي الربح أوالخسارة، ولهذا الفرض تعتبر المشتقات أنها محتفظ بها دائما للمتاجرة إلا كانت جزاء من علاقة تحوط تحقق شروط محاسبة التحوط.

المطلب الثاني:الافصاحات للقيمة العادلة:

تنبع الافصاحات للأدوات المالية من المعايير المحاسبية التالية:

IAS-(32) الأدوات المالية –العرض.

IFRS-(7) الأدوات المالية –الافصاحات.

في حين تتم الافصاحات للاستثمارات العقارية والموجودات الزراعية وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم(40) حول الاستثمارات العقارية والمعيار المحاسبي الدولي رقم(41) حول الموجودات الزراعية.

إن العرض والإفصاح هو أساس هام في متطلبات المحاسبة الدولية من اجل إشاعة الشفافية والانفتاح على أطياف المجتمع ولمساعدة مستخدمي البيانات المالية على فهم المعلومات المالية، ان مبدأ الإفصاح مبني على المتطلبات التالية:

- متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.
- متطلبات التشريعات.
- استجابة لحق الناس في المعرفة.[1]

حيث يتناول في المعيار المحاسبي الدولي 32 الأدوات المالية: العرض والإفصاح وقد جاء في هذا المعيار الافصاحات التالية:

-لكل فئة من الأصول المالية والالتزامات المالية يجب الإفصاح كمايلي :

- القيمة العادلة لأدواتالمتاجرة؛
- الأصل المحتفظ به أو التزام الذي يتم إصدارة: سعر المناقصة.
- الأصل الذي سيتم الاستحواذ عليه او الالتزام المحتفظ به سعر العرض.

بالنسبة للأداة في غير حالات المتاجر يمكن ان يكون من الملائم الإفصاح عن المدى الذي يقع فيه المبلغ.

- عندما لا يكون من العلمي تحديد القيمة العادلة بطريقة موثوقية فانه يجب الإفصاح عن ذلك مع المعلومات حول الخصائص الرئيسية للأداة الضمنية المتصلة بقيمتها العادلة.
- بالنسبة للأصول المالية المرحلة بأكبر من القيمة العادلة، يجب الإفصاح عما يلي:
- المبلغ المرحل والقيمة العادلة فرديا أو بالنسبة للمجمعات الملائمة لتلك الأصول.

أسباب عدم حفض القيمة المرحلة شاملا دليل الإثبات المؤيد لإمكان استرداد المبلغ.[1]

[1]-نعيم سابا خوري، **محاضرة حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي**، [على الخط]،جمعية المحاسبين القانونين في سوريا، المركز الثقافي بالمزة، بتاريخ 2007/07/21. متاح على**doc**.www.kantakji.com/media/3022/kema: تاريخ الاطلاع: 2016/01/15، ص8

-حيث يتناول المعيار الدولي المالي رقم 7 الأدواتالمالية:الافصاحات، بمتطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية حيث يتم الإفصاح على ما يلي:

- بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة بدلا من القيمة العادلة.
- بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة أو التكلفة المطفأة.

واهم ما يضمنه معيار الإقرار الدولي رقم (7) المتعلق بالافصاحات في الفقرات 25-26

ما يلي:

- استثناء ما ورد في الفقرة 29 من المعيار لكل فئة من الأصولوالالتزاماتالمالية، يجب على المنشاة إن تفصح عن معلومات حول القيمة العادلة لكل من فئة الأصولوالالتزامات المالية بالطريقة التي يسمح بمقارنتها مع المبلغ المرحل.
- لدى الإفصاح عن القيمة العادلة تصنف المنشاة للأصولوالالتزامات المالية إلىأصناف وتعادلهم فقط طالما أنمبلغهم المسجلة ذات الصلة معادلة في الميزانية العمومية.

تفصح المنشاة عن مايلي:

إذا ما استلمت بياناتها المالية على الأدوات المالية ثم قياسها بالقيم العادلة التي تم تحديدها كليا أو جزئيا باستخدامأسلوب التقييم بناءا على الافتراضات غير المدعمة بأسعار او معدلات السوق الملحوظة وإذا تغيير أي افتراض إلى بديل محتمل معقول يستنتج قيمة عادلة مختلفة بشكل كبير، يجب على المنشاة إن تصرح بهذه الحقيقة وتفصح عن تأثيرا لافتراضات البديلة المحتلة المعقولة في القيمة العادلة ولهذا العرض يتم الحكم على الأهمية بالنظر إلى الربح والخسارة وإجماليالأصولأوإجماليالالتزامات.

3/3مطبقة المبلغ الإجمالي للتغيير في القيمة العادلة المقدر باستخدام أسلوب التقييم المعترف بها في الربح والخسارة أثناء الفترة.[2]

حيث تناول المعيار IAS41 النشاط الزراعية، حيث قام بالإفصاح يجب إن يفصح المشروع عن كل المكاسب والخسائر الناجمة عند الاعتراف بالموجودات البيولوجي والتغيير في القيمة العادلة

[1]-هيني قان جريوننج، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، ترجمةطارق حماد عبد العل، الدار للاستثمارات الثقافية، مصر ،2006، ص 433.

[2]-مسعود بوخالفي ، **اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية** ،مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية ، جامعة عمار ثليجي بالأغواط ، الجزائر ، 2013، ص83.

مخصوما منها التكاليف المقدرة عن نقطة البيع وركز المعيار على ضرورة تقديم وصف كمي لكل مجموعة من الموجودات البيولوجية حتى تساعد هذه البيانات على تقييم توقيت التدفقات النقدية المستقبلية بالنسبة للحيوانات.

أيضا يشير المعيار الدولي إلى المحاصيل الزراعية انه يجب إفصاح عن كل المكاسب والخسائر الناجمة في أثناء الفترة الحالية، كما يجب على الشركة إن تقدم وصفا لكل مجموعة من الموجودات البيولوجية كان تكون موجودات قابلة للاستهلاك وهي المحاصيل التي سيتم حصادها كمحصول زراعي أو بيعها كموجودات بيولوجية او الإفصاح عن البيولوجية الحاملة مثل أشجار الفاكهة والأشجار التي يقطع منها الحطب في حين تبقى الشجرة وهذه الموجودات البيولوجية ليست محاصيل زراعية بل هي موجودات ستجدد ذاتيا.[1]

حيث تناول المعيار المحاسبي الدولي 40 حول استثمارات العقارية بالنسبة للافصاحاتمستأجر عن عقود الإيجار التمويلية وإفصاح مؤجر عن اية عقود إيجار تشغيلية منحتها المنشاة.

وفقا لما وردت في الفقرات 66-68 من المعيار المحاسبي الدولي 40 حيث يجب على المنشاة إنتفصح:

- عندما يكون التصنيف صعباً (حيث وردت في الفقرة اجتهاد في الحكم مطلوب لتحديد فيها اذا كان العقار مؤهلا كعقار استثماري تطور المنشاة مقاييس بحيث تستطيع ممارسة ذلك الاجتهاد في الحكم بتناسق وفقا التعريف العقاري للاستثمار وللإرشاد ذو العلاقة من المنشاة ان تفصح عن هذه المقاييس عندما يكون التصنيف صعبا) عن المقاييس التي وضعت من المنشأة لتميز العقار الاستثماري من العقار المشغول من المالك ومن العقار المعد للبيع من خلال النشاط الاعتيادي للعمل،
- الطرق والفرضيات المهمة التي طبقت لتحديد القيمة العادلة للعقار الاستثماري، شاملاً لتصريح فيما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعوماً بأدلة أو كان بشكل أكبر مبنياً على عوامل أخرى (والتي يجب أن تفصح المنشأة عنها) بسبب طبيعة العقار والافتقار إلى بيانات سوقية مماثلة،
- المدى الذي تحددت فيه القيمة العادلة (كما تم قياسه أو الإفصاح عنه في البيانات المالية) بناءاً تقييم من مقيم مستقل والذي يعمل بمؤهلات مهنية معترف بها وملائمة ولدية خبرة

[1] حنظل التميمي حمأنه، كفاح جبار حسن، **المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم41 والقاعدة العراقية بالنشاط الزراعي رقم 11 دارسة تحليلية مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية**، العدد 31، المجلد 8، تشرين الثاني 2012، ص ص (191-193)

حديثة في موقع وصنف العقار الاستثماري محل التقييم إذا لم يحدث مثل هذا التقييم، يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة،

- عن المبالغ المتضمنة في بيان الدخل:
  - لدخل الإيجار من العقار الاستثماري،
  - المصاريف التشغيلية المباشرة (شاملة لمصاريف التصليح والصيانة) الناشئة من العقار الاستثماري الذي ولد دخل إيجار خلال الفترة، و
  - المصاريف التشغيلية المباشرة (شاملة لمصاريف التصليح والصيانة) الناشئة من العقار الاستثماري الذي لم يولد دخل إيجار خلال الفترة،
- وجود ومبلغ القيود على قابلية العقار الاستثماري للتحصيل أو على تحويل الدخل والعوائد من الاستبعاد، والتزامات تعاديه هامة لشراء أو بناء أو تطوير العقار الاستثماري أو للتصليحات والصيانة أو التحسينات.
- أن تفصح عن تسوية للقيمة الدفترية للعقار الاستثماري في بداية الفترة وفي نهاية الفقرة مظهره التالي (المعلومات المقارنة غير مطلوبة):
  - الإضافات، الإفصاح المنفصل لتلك الإضافات الناتجة من الامتلاكات وتلك الناتجة عن رسملة النفقات اللاحقة،
  - الإضافات الناتجة عن الامتلاكات من خلال اندماج المشروعات،
  - الاستبعادات،
- صافي المكاسب أو الخسائر من تعديلات القيمة العادلة،
- صافي فر وقات الصرف الناشئة من ترجمة البيانات المالية لمنشأة أجنبية،
- التحويلات من وإلى المخزون والعقارات المشغولة من المالك، وحركات أخرى.
- في حالات استثنائية عندما تقيس المنشأة العقارات الاستثمارية باستخدام المعالجة المفضلة في المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر "الممتلكات، التجهيزات والمعدات" ، يجب أن تفصح التسوية المطلوبة بالفقرة السابقة عن المبالغ المتعلقة بعقارات استثمارية أخرى. بالإضافة يجب على المنشأة أن تفصح:
  - وصف للعقار الاستثماري،
  - توضيح لماذا لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق،
  - إذا أمكن، مدى التقديرات والتي يمكن إلى حد كبير أن تقع القيمة العادلة خلاله، و
- عند التخلص من العقار الاستثماري الغير مسجل حسب القيمة العادلة:
  - حقيقة أن المنشأة قد تخلصت من عقار استثماري غير مسجل حسب القيمة العادلة،

- القيمة الدفترية لذلك العقار الاستثماري بتاريخ البيع،
- ومبلغ المكسب أو الخسارة المتحقق.

المطلب الثالث: تقييم القيمة العادلة:

يحتوي على العديد من المزايا وانتقادات بالنسبة للقيمة العادلة.

أولا: مزايا تطبيق القيمة العادلة:

من خلال الإطار النظري المتعلق بالقيمة العادلة، يمكن تلخيص مزايا تطبيق القيمة العادلة[1]:

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشاة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل القوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية؛
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فأنها تعبر عن الدخل الاقتصادي حيث يتم اخذ الأسعار السوقية بعين اعتبار؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على راس المال؛
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة العادلة والربح الاقتصادية للمنشاة؛
- تراء محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحده النقد؛
- بعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليل المالية وأساسا أفضل للتنبؤات نتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛
- تزويد القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤيه مستقبلية لقيمة المنشاة؛
- حيث انها في كثير من الأحيان تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتيارات النقدية المتوقعة لموجودات المؤسسة؛[2]
- توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أعمال؛
- يمكن تحديد القيمة العادلة لأصل مالي ولالتزام مالي باستخدام طريقة من عدة طرق مقبولة بشكل عام؛
- القيمة العادلة توفر أساسا أفضل للتنبؤ، حيث أنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛

---

[1] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية ملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، مجلة اردنية في إدارة الاعمال، المجلد 9، العدد3 ،2013، ص 469.

[2] ادم حديدي، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة الدكتوراه علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2015، ص110.

- إن الإبلاغ عن جميع الأصول بالقيمة العادلة سوف يسمح للتأثيرات الاقتصادية ان تعكس بشكل أفضل بالنسبة لدخل الفترة الجارية بدون إن يتطلب ذلك تطبيق وتنفيذ نموذج التحوط محاسبي معقدة لتقليل الاختلاف في الإبلاغ لنموذج القياس المختلط حيث تقاس بعض الأصول والالتزامات المالية التي يتم الإبلاغ عنها بالقيمة العادلة وبعضها الأخر يتم قياسها بالتكلفة التاريخية؛
- إن واضعي معايير المحاسبة يدعون إن التقدم الحديث التكنولوجيا والخبرة حتى لو كانت الأصول ليس لها أسعار سوقية يمكن أو ليس متوفرة تسمح الكثير من القيم العادلة ان يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية؛
- تعطي القيمة العادلة صورة أقربإلى الواقع 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 نلاحظ عند استعمال التكلفة في قياس أصول والتزامات المؤسسة؛
- 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 ذو الصلة وخاصة المستثمرين من اتخاذ القرار المناسب وحساب المخطر الخاص بالمؤسسة حسابا دقيقا يعكس حجم معدل المردودية المطالب به نظير الاستثمار فيها، في حالة ما إذا قرر المستثمر شراء اسمهما؛
- تقديم القيمة المالية العادلة معلومات هامة للأطراف دو الصلة عن أصول وخصوم (التزامات المؤسسة) المقارنة مع التكلفة التاريخية حيث أنها تعكس الوضع الحالي للسوق أوإنها عل اقل الأقرب لتمثيله [1].

[1] محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، أثر **القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي**،[على الخط]، دراسة تطبيقية، مجلة الباحث، عدد15، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، متاح على: .http://rcweb.luedld.net/rc15.htmبتاريخ الاطلاع :2016/01/12.ص ص،(174-175).

ثانيا: انتقادات الموجهة لتطبيق القيمة العادلة:

في ضوء ما تم وتحليله يتبين إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف و الأوضاع الاقتصادية وبالتالي فقد أصبحت تلقى قبولا واعترافا عاما بها إلاأن عملية التطبيق تواجه بعض القيود والمشاكل في القياس المحاسبي من هذه الانتقادات نذكر:

- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها حيث تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة حيث تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية،الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط.
- إن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية وتخرج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية.
- إن الإيرادات تتحقق من استمرارية الوحدة الاقتصادية عبر الزمن وليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل.
- إن المحاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلفة منها ما يتعلق برغبة للوحدة الاقتصادية في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها، فضلا على إن ذلك يتعارض معمبدأ الثبات في المحاسبة بكلفتها التاريخية.[1]
- إن القيام بالتقديرات والتقييمات المترتبة على إتباع مفهوم القيمة العادلة إذا لم يتوفر سوق لبعض البنود يتطلب بذل جهود كبيرة، وتحمل مصاريف إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة، مما قد لا يعود على المؤسسة بعائد يتناسب مع التكلفة الإضافية.
- إن القيام بالمهمات المطلوبة وفق متطلبات مفهوم القيمة العادلة تتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات إعداد القوائم المالية وما يترتب ذلك من عدم استثناء لبعض متطلبات الإفصاح، أو الاشتراطات المطلوبة من الجهات الرسمية والقانونية، وتأخير وصول المعلومات الى مستخدمي البيانات المالية.
- إن القيمة العادلة وهي تقدم البديللمبدأالتكلفة التاريخية أبرزت مفاهيم متعددة لكل إشكاليةواحدة، وساهمت بالتالي في زيادة البدائل وتنوع الحلول بدلا من الاقتصاد على مفهوم واحد يساعد على التوحيد.[2]

[1] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم، جامعة الإسلامية**، غزة، رسالة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، 2011، ص228

[2] أدام حديدي، **مرجع سابق**، ص111.

- يصعب التحقق من القيمة العادلة لأي أصل أو التزام في ظل عدم توافر سوق نشط يتداول فيه، بمعنى أنها مهتزة على مستوى خاصية موثوقية.
- عدم وجود طريقة متتالية 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 احد الطرق لقياس القيمة العادلة ،وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية، ولكن في حالة الأسواق الماليةغير النشطة فلا بد من إدخال النماذج الرياضيةلحساب القيمة العادلة والتي تخضع لطريقة تصميمها والى الحكم الشخصي والسلطة التقديرية لمعديها ، مما يحد قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة.
- تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة التذبذب في الميزانية وجدول حسابات النتائج المؤسسات، خاصة بالنسبة للأوراق المالية الموضوعية لغرض المضاربة، وذلك عن طريق معالجة الفروقات بين التكلفة التاريخية والقيمة لهذه الأوراق المالية في جانب الأموال الخاصة.
- يأخذ حساب القيمة العادلة بالاعتبار وضع السوق المالي في الوقت محدد والذي ربما يمثل صورة مؤقتة لقيمة الأوراق المالية نتيجة تأثرهابأسباب غير (نفسية، فقاعة الأسعار، حالة ذعر في فترة الأزمات)، يكون لها أثر لحظي لذلك لا يمكن الاستعانة بها البناء قرارات على المدى الطويل، وربما قد يستغل ذلك من طرق إدارات المؤسسات للتأثر على الحساب النتيجة والذي يعرف بإدارةالأرباح(التجميلالمحاسبي) والتي تعرف بأنها استخدام الإدارة لعدة وسائل للتأثير على رقم الربح، بما لا يعكس الحقيقة (هو تلاعب محاسبي).
- قد يستعمل القيمة العادلة على المدى القصير (وفي الحقيقة يجب إن تبني القيمة العادلة على عوامل أساسية وليس ظرفية، بهدف الحصول على المكافآت والتي عادة مربوطة برقم الربح المحقق او للتأثير على قرار المقرض بهدف الحصول على قرض.
- للقيمة العادلة أهمية كبيرة في تحديد السعر المناسب للتبادل وبالتالي عند اتخاذ القرار الاستثماري، يجب ان يتم استخدامها بدقة وجذر والتأكيد من المعلومات والنماذج التي استخداماتلحسابها،فإذا لم يتم استعمالها بحيطة وحذر، فقد تكون سببا لاتخاذ قرارات خاطئة، وعليه فالطريقة حساسة جداول معقدة بالنظر لكثرة طرق قياسها بالمقارنة مع التكلفة التاريخية.[1]

[1] محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، **مرجع سابق**، ص 175.

خلاصة الفصل:

بعد التطرق إلى مبدأ التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومنه يمكن القول إن التكلفة التاريخية كانت المبدأالأساس للقياس المحاسبي واستمرت إلى مدة لا بأس بها مع ذلك وجها لها كثير من الانتقادات من قبل المهتمين بالمحاسبة وذلك ما جعل التوجه إلىالقيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي لأنه يمتاز ويعطي صورة اقرب إلى الواقع في حالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بها مقارنة بالتكلفة التاريخية يتم تقديرها بموثوقية بالنسبة للقياس وإفصاح وهي التخلي على التكلفة التاريخية عندما تقل المنفعة المستقبلة للأصل عن التكلفة الأصلية و التوجه إلى القيمة العادلة تعتبر ذات أهميةمتميزة عن معايير المحاسبة التقليدية في وجه نظر مجلس المعايير المحاسبة حيث انها تسهل عملية تقييم والقياس والافصاح افضل للوضع المالي بالنسبة الى لمستخدمي القوائم المالية.

الفصل الثاني : اثر القيمة العادلة على القوائم المالية

تمهيد

التطورات الحاصلة على المستوى العالمي نتيجة العولمة وعصر المعرفة المعلوماتية مما جعل العالم قرية صغيرة، مما أدى إلى معاملات اقتصادية والاستثمارية بين الدول، منها مما جعل ظهور عدة عوائق كثيرة بين الدول بسبب الممارسة المحاسبة المختلفة.

ساهمت بعض الدول العالم إلى التوحيد، ومنها إلى التوافق في ممارسة المحاسبة وتقليل من اختلافات بين الدول العالم، ولقد قاموا بإصدار معايير المحاسبة الدولية يركز مضمونها على القيمة العادلة إلى التأثر المباشر على أعداد القوائم المالية بالقياس وإفصاح عنها وعلى اقتصاد بشكل عام في كل البلدان العام وذلك بتطبيق المعايير المحاسبة الدولية في دول العالم .

حيث سوف نتطرف في هذا الفصل أثر القيمة العادلة على القوائم المالية.

المبحث الأول: المفاهيم عامة حول المعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني :الإطار النظري للقوائم المالية وفقIAS /IFRS.

المبحث الثالث: أثر القيمة العادلة على مخرجات نظام المحاسبة المالية.

المبحث الأول: المفاهيم العامة حول المعايير المحاسبة الدولية

تعتبر الممارسة المحاسبة الدولية حسب الاختلاف تطبيق المحاسبة والاتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي ومعرفة المعايير المحاسبة الدولية و سبب ظهور هذه المعايير.

المطلب الأول: الممارسة المحاسبة الدولية

تختلف الممارسة المحاسبية بين مختلف الدول العالم، وذلك مما جعل اختلاف الأنظمة الاقتصادية والمالية، مما أدى اتجاه نحو التوافق والتوحيد المحاسبي الداخلي.

أولا: اختلاف تطبيق المحاسبة:

هناك اختلاف في تطبيق المحاسبة بين مختلف الدول العالم، سنتعرف على المحاسبة ومصادر اختلاف في المحاسبة.

1. **مفهوم المحاسبة**: هي مهنة منظمة تخص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن إن استفاد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشر بالوحدة الاقتصادية، كما إن المحاسبة هي علم ضمن العلوم الاجتماعية تمتاز بمعرفة مصنفة لها ما دنها العلمية التي أمكن الوصول إليها الدارسة بالخبرة معا عبر مراحل مختلفة من الزمن.[1]
2. **مصادر الاختلاف المحاسبي**: يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية الى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية الاجتماعية والسياسية من الدولة الى أخرى وتفسير أسباب اختلاف في الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل الأساسية إضافة الى العوامل الثقافية والقيمة التي لا شك إن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية وأنها من بين أهم مصادرة الاختلاف بين هذه الأنظمة وفيما يلياهم هذه العوامل[2]:

أ- **النظام القضائي**: بناء على الدارسة التي قام بها توصيل 1992salter and doipuik إلى إن الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه وان مصادرة الاختلاف المحاسبي في هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة وتنظم الدول في هذا المجال مجموعتين

[1] هاشم يحي السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، **نظام المعلومات المحاسبة**، وحدة الحرباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء الجامعة الموصل، العراق ،2003، ص7.

[2] مداني بن بلغيث، **التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم المبررات و الأهداف**،[على الخط]، مجلة الباحث، عدد04، جامعة ورقلة، الجزائر،2006، متاح علىhttp://www.kantakji.com/media/2771/d445.pdfبتاريخ الاطلاع:2016/1/21.ص ص (115-116).

- مجموعة القانون العرفي؛
- مجموعة القانون المكتوب؛

تتميز المجموعة الأولى باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة التراع إلى الدول الانجلوسكسونية إما المجموعة الثانية وعلى العكس من الأولى، فأنها تميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاء الدول الفرانكفونية، وهذا ما يفسر بما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي دول الفئة الأولى لهيئات مهيئة مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة، يحكمها القانون المحاسبي.1

ب- **طرق التمويل المؤسسات**:تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات ،في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية، بهدف حماية أموالها ،في دول المنظومة الانجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي والذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد،مؤسسات هيئات) لذلك فان الاهتمام الأساسي للمحاسبة يتصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكافية بالأخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات بينما في دول المنظومة الفرنكفونية فان المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة لما تتحصل عليه من السوق المالي ، لذلك فان المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

ت- **النظام الجبائي**: يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا يكون حساب الربح في دول المنظومة الانجلوسكسونية تستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وان أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة وعلى العكس فان حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية نظر الارتباط حساب الربح الخاضع بهذه القواعد التي الاستبعاد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سابق**، ص 116.

ث- **عوامل قيمة وثقافية أخرى**: تتعدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي فالقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبة وبالأخص[1]:

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- دور مكانة المهنة المحاسبية؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي؛
- المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبد بها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبية فالمرجعة؛

ثانيا :الاتجاه نحو التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي

حيث اتجاه كل من منظمتين إلى اتجاهين هو الاتجاه إلى التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي.

1. **مفهوم التوحيد**: حسب AFNORفان التوحيد المحاسبي تشمل من جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدارت ونواتج العمل بتوحيد وتبسيطه.

حيث تما تعريف التوحيد المحاسبي: يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعار يف موحدة وتوحيد المبادئ وحتى طرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية وتصنيف وترتيب محتوياتها.2

كما تناول ROUSSE تعريف التوحيد المحاسبي مما يلي:

التوحيد المحاسبي عبارة عن النظام موجد للتنظيم محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمةأو المجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه[3]:

- القطاع الأساسي للفلاحة تربية المواشي لصيدا و الاستغلال المنجمي؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية؛

ومن بين ما تميز التوحيد المحاسبي:

---

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سابق** ، ص116.

[2] B. Colasse. **Comptabilité générale : PCG et IAS**. Édition economica .paris .2001 .p25.

[3] مداني بن بلغيث، **إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر**، [على الخط]، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، الجزائر،2002، متاح علىrcweb.luedld.net/*rc1/6_MADANI.PDF*بتاريخ الاطلاع:2016/01/25، ص ص (52-53).

- مجموعة من الاصطلاحات الخاصة بالحسابات؛
- تعاريف دقيقة لمحتوي كل حساب على حدا؛
- نماذج من القوائم المعلومات المحاسبة الدورية؛

كما إن للتوحيد المحاسبي الدولي عدة أسباب، توجد أيضا عدة أسباب وغابات لأعمال التوحيد المحلي من بينها:

- طمأنة أصحاب الحقوق والمقرضين الصغار عن طريق توفير معلومات منتظمة قابلة للمقارنة وشفافية؛
- السماح بأجراء رقابة جبائيه أكثر صدقا لتصريحات المؤسسات؛
- تلبية احتياجات الهيئات الحكومية المشرفة على التخطيط في الدول التي تعتمد هذه السياسة؛
- السماح لأطراف داخل المؤسسة مثل العمال بالحصول على المعلومات المحاسبية؛

فمن الأهداف الرئيسية لعملية التوحيد المحاسبي النقاط التالية [1]:

- تحسين طرف مسك المحاسبة بما يمكن من إظهار الصورة الصادقة وأكثر واقعية؛
- توفير أفضل فهم للمحاسبة وسهولة أكبر لأجراء عمليات الرقابة عليها؛
- السماح بأجراء المقارنات عبر الزمن وبين المؤسسات؛
- إعدادالإحصائيات بشكل جيد حول أنشطة المؤسسات؛

2. **التوافق المحاسبي الدولي**: يعتبر التوافق مفهوما ملازما للمحاسبة الدولية، يفيد في الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبة الوطنية، وتتميز عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيدا كليا للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا، وحتى غير نافع مادامت المحاسبة جزء مكمل للمحيط الثقافي الذي يتميز به كل دولة.

يقصد بالتوافق المحاسبي الدولي، الاحتكام لجملة من المعايير المحاسبية تخطي بصفة القبول الدولي وتهدف إلى إضفاء الانسجام وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي

[1] إسماعيل رزقي، **اعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2010، ص39.

إن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب إن تكون موحدة بين كل موحدة بين كل الدول والممارسة المحاسبة التي يفترض إن تكون متجانسة بين المؤسسات.1

حيث توجد عدة أسباب للتوحيد المحاسبي الدولي وتتمثل فيما يلي:

- طمأنة أصحاب الحقوق والمقرضين الصغار عن طريق توفير معلومات منظمة وقابلة للمقارنة وشفافية؛
- السماح بأجراء رقابة جبائيه أكثر صدقا التصريحات المؤسسات؛
- تلبية احتياجات الهيئات الحكومية المشرفة على التخطيط في الدول التي تعتمد هذه السياسة؛
- السماح لأطراف داخل المؤسسة بالحصول على المعلومات المحاسبية؛2

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي الدولي مسالة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والى عادة ما تنهي المؤسسات المعتمدة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأسمال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصاد داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، إضافة إلىأهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف بعملية التوافق وأهمها:[3]

- المؤسسات المعدة للقوائم المالية؛
- الأطراف المستعملة (الطالبة) لهذه القوائم،
- ثم الهيئات الأخرى التي لها علاقة بالموضوع؛

ثانيا: الجهود المبذولة للتوافق المحاسبي:

نتيجة اختلاف العوامل البيئية بين الدول، تحاول كل دولة تنفرد بنظمها المحاسبة الخاصة بها، إلا أن الواقع الاقتصادي بين الدول والذي يعكس تداخل المصالح الاقتصادية بينها تحتم تواجد نظم محاسبة متوافقة، إن هذه التوافق سيكسر كل العقبات التي تواجه الشركات الدولية والشركة متعددة الجنسية والتي لا تخلو أي دولة من التواجد على أراضيها

---

[1] فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية**، [على الخط]، ملتقى حول للنظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير الدولية (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة ،13-14 ديسمبر 2011، متاح علىwww.kantakji.com/media/9253/m0026.pdf: بتاريخ الاطلاع: 2016/01/26. ص2.

[2] J.Richard et C.collette. **Comptabilité générale les systèmes français et angla-sascons** .dunod. Paris .2000.p68.

[3] مداني بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل اعمال التوحيد الدولية**، بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، ص106.

هناك عدة من الجهود المبذولة لإيجاد توافق محاسبي وذلك يوضع المعايير المحاسبية الدولية معا جانب لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بجانب المنظمات الدولية كهيئة الأمم المتحدة (UN) ومنظمة التعاون الاقتصادية والتنمية (OECD) والسوق الأوربية المشتركة (EC) وغيرها.

كل هذه الجهود نتيجة وجود نتيجة وجود أوجه خلافات فكرية بين المدارس المحاسبية المختلفة (المحاسبة الانجلوساكسونية والمحاسبة في المملكة المتحدة والمحاسبة في الدول الإسكندنافية والمحاسبة في ألمانيا والمحاسبة للاتينية والمحاسبة في فرنسا والمحاسبة الاسيوية)

بالنظر لتلك المدارس على الخصائص النوعية المميزة لكل منها في مجالات القياس المحاسبي والإفصاح وانعكاساتها العلمية على التقارير المالية:

- فإننا سنجد اختلافات بسيطة وتوافق بينها يعكس مدى قوة التأثير الناتج من المحاسبة الانجلوساكسونية والتي لم يتم تطبيقها في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقها منتشر على مساحة كبيرة من العالم خاصة في الدول التي خضعت للاستعمال الإنجليزي.
- إن التأكيد على إمكانية التوافق المحاسبي بين الدول المتقدمة والدول النامية واقعي، نتيجة إن الدول النامية أخذت من الدول المتقدمة ولذلك عندما تمت صياغة المعايير الدولية والذي يعكس راسي كل الهيئات المحاسبية التابعة لكل الدول كانت الآراء متقاربة حيث إن كل دولة قصوت على كل ما يناسب بيئتها ومعاييرها، لذا لم يكون هناك اختلافات كبيرة لان الدول المتقدمة توافقت معاييرها مع معايير الدول النامية والتي تمت صياغة معاييرها المحلية من تجربة الدول المتقدمة.1

[1] فهد بن سليمان النافع، الجهود **الدولية في التوافق المحاسبي**، [على الخط]،مجلة علاقة الانسان، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الخصيم ،12-11-2009متاح على: www.3alaqat.com/articles.php?action=show&id=164 بتاريخ الاطلاع: *2016/01/27*،

المطلب الثاني: ماهية المعايير المحاسبة الدولية:

التعرف على المعايير المحاسبة الدولية، وأهمية التي جعلت على ظهور هذه المعايير وخصائصها.

أولا :تعريف المعايير: بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات ،وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات فالمعايير لها صفقة إرشاد العام أو التوجيه، بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.

إن أهمية المعايير المحاسبية والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكيةAICPA الذي بادر إلى وضع معايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973كتطور الصيغة المبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP التي بدا العمل بها منذ عام 1932.[1]

في عام 1992 عقد المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر ولقد كان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل.

شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبة من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر، ومن أهم تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في إستانبول عام 2006، وكان تحت شعار تحقيق النمو واستقرار الاقتصادي العالمي ومساهمة المحاسبة لتطوير الأمم واستقرار الأسواق رأسمال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات.

قد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من المستخدمين القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل وتعزيز دور عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية تهيئة للازم لتطبيق المعايير.[2]

[1] مجدي احمد الجعيري، **دراسات محاسبة حول موضوع معايير المحاسبة الدولية**، الأكاديمية العربية في الدنمرك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبية ص 63.

[2] مأمون حمدان، **معايير محاسبة الدولية المحاضرة الأولى**، هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، دمشق، 2009، ص ص(8-9).

ثانيا: خصائص معايير المحاسبة الدولية:

تتميز المعايير المحاسبة الدولية بمجموعة من الخصائص:[1]

- قدرتها على تحقيق الإجماع خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي تمر بها هيئة معايير المحاسبة الدولية نتج عنها توسيع مجال الاستثمارية دون إهمال وجهة نظر الهيئات الدولية؛
- قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين حيال المواضيع التي تكون مجالا المعايير وهو ما اكسبها نوعية عالية من الجودة؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها إذا إنأهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه؛
- غير إجبارية لأنها ليست لها صيغة القانونية أو التنظيم؛
- مكونات معايير المحاسبة الدولية:

يختص كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي :الأهداف ومجال تطبيق، تعريفات، التطورات الخاصة، المعلومات الواجب إفصاح عنها، أحكام انتقالية، تاريخ تطبيق، الملاحق.

كل معيار (خصوصا تلك التي تم اعتمادها من قبلا مجلس المعايير المحاسبة الدولية منذ الإصلاح الهيكلي في سنة2001) تتضمن أيضا قسمين إضافيين (واللذان يمكن تقديمها على وحدة، ولا يعتبران جزء من المعيار):[2]أسس الاستنتاجات، دليل التطبيق.

تختلف مساهمات دول العالم في تطوير المعايير الدولية بحسب توجه الدولة نحو المعايير الدولية وحجم البنية المحاسبة الأساسية لدى تلك الدولة:

- فهناك دولا تشارك في صياغة مشاريع معايير الدولية؛
- ودولا تساهم في إصدار المعايير ولها حق التصويت داخل المجلس؛
- ودولا لها مقاعد الاتصال داخل المجلس؛

[1]شناي عبد الكريم، تكييف **القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الحاج لخضر -باتنة. السنة: 2009، ص10.

[2]طايلب فاتح، **محاسبة الشركات التامين في ظل معايير المحاسبة الدولية "دراسة حالة الشركة الجزائرية التامين وإعادة التامينCAAP2012**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص47.

- وأخرى تكتفي فقط بعرض رؤيتها في أي معيار من خلال التعليق على مشروع ذلك المعيار؛
- وبقية الدول تلزم شركاتها بالمعايير ملائمة أوضعها السياسية والاقتصادية دون أن يكون لها دور في أصدرها؛

من الملاحظ أن واقع الدول التي ألزمت شركاتها بالمعايير الدولية فقد افرز الأدوار الآتية لجمعيات المحاسبة المحلية:[1]

- المشاركة في صناعة المعيار؛
- التعليق على مشروع المعيار من حيث مدى ملائمة خصوصه للظروف الوطنية؛
- إصدار معيار وطني يتوافق مع معيار الدولي؛
- إصدار معيار أو معايير وطنية فيما لم يتناوله المعيار الدولي؛
- إصدار معايير وطنية للشركات غير مسجلة بأسواق المال؛
- الاكتفاء بالاعتماد معايير المحاسبة الدولية؛

المطلب الثالث: منظمات المعايير المحاسبة الدولية (IASC-IASB):

حيث تأسست هذي المنظمات بهدف تشير المعايير المحاسبة الدولية ولذلك سوف نتحدث عن منظمتين IASCوIASB.

أولا: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

سوف نقوم بمعرفة عن منظمة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

1. تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية.

خرجت لجنة المعايير الدولية للمحاسبة إلى حيز الوجود عام 1973 يوم اتفقت الجمعيات والمعاهد في مختلف الدول (اليابان، المكسيك وهولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية) على تأسيس هذه اللجنة بهدف وضع ونشر "معايير المحاسبة الدولية" لغايات تطوير المهنة على المستوى العالمي.

[1] مأمون حمدان، **مرجع سابق**، ص ص (14-15).

في ديسمبر 1999 وافق مجلس اللجنة على اقتراح تغييرات هامة في هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية شاملة مجلس أمناء من أهم مهامهم زيادة دخل اللجنة ووضع مواعيد المقابلات مع أعضاء بورصات الأوراق المالية.1

تشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية الهيئات التالية:2

أ- **مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية:** وهو المجلس الذي يضع ويحسن معايير المحاسبة المالية والتقرير للمؤسسات، وتشمل مسؤولياته اعتماد مقترحات المؤسسات وطرق وأساليب إعداد المعايير وتعيين لجان التوجيه، وإقرار مسودة الإعلان ومعايير المحاسبة النهائية، ويتكون المجلس من 17 مؤسسة منها 13 هيئة محاسبية و04 مؤسسات أخرى.

ب- **المجموعة الاستشارية:** تقدم هذه المجموعة المنشور للجنة معايير المحاسبة الدولية حول مذكرة المشروعات وأولويات والقضايا الفنية ، وليس لهذه المجموعة اية مسؤوليات فعلية عند وضع المعايير، وتتكون المجموعة من 15 مؤسسة يختارها مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ت- **المجلس الاستشاري:** يراجع هذا المجلس إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكيد من مقابلة المجلس لالتزاماته، ويقوم المجلس الاستشاري أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية، عن طريق ممارسي مهنة محاسبة ومجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهتمة.

ث- **اللجنة الدائمة للترجمة:** وتتكون من 12 عضوا من دول مختلفة لكل منها حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن إن تواجهها لمعالجة مختلفة أو غير مقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبية الدولية لاعتمادها من طرف مجلس اللجنة.[3]

ج- **جماعة العمل الاستراتيجي:** تراجع هذه الجماعة إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل وعلاقته مع واضعي المحاسبة القوميين ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل.

---

[1] ثنائي قباني، **المحاسبة الدولية**، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003، ص 171.
[2] أمين السيد احمد لطفي، **منظور التوافق المحاسبي**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 403- 404.
[3] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص404.

2.أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية.

لقد كان الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في عام 2001 محددا في الأتي[1]:

- صياغة ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيها المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والسعي لجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي.
- العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية لعرض البيانات المالية.
- مناقشة القضايا الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

يوافق أعضاء اللجنة على دعم هذه الأهداف بالتعهد بنشر كافة معايير المحاسبة الدولية التي يصدها المجلس في بلدانهم من اجل:

- التأكد من أن البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بان البيانات المالية المنشورة يجب إن تكون مطابق لمعايير المحاسبة الدولية من جميع النواحي.
- التأكد من أن مراقبي الحسابات مقتنعون بان البيانات المالية مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية بالتدقيق وكذا الإفصاح عن واقع هذه المطابقة.
- تشجيع قبول ومراعاة معايير المحاسبة الدولية على الصعيد الدولي.
- تطوير مجموعة من معايير المحاسبة العالمية، ذات النوعية الجيدة والقابلة للفهم والتطبيق، لمساعدة المشاركين في أسواق رأس المال العالمية ومستخدمين آخرين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.[2]

[1] حسين القاضي، **المحاسبة الدولية**، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، 2000، ص 36.
[2] **نفس المرجع السابق**، ص36.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB.

منظمة مجلس المعايير الدولية التعرف عليها والهيكل التنظيمي التي تقوم عليه هذه المنظمة .

1. **تعريف مجلس المعايير الدولية IASB:**

اعتبارا من 10 نوفمبر2004 حل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام مكان لجنة القطاع العام.[1]

- حدد مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بان تعيين مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كجهة مسئولية عن وضع تلك المعايير، ضمن حدود صلاحياته وضمن شروطه وبنوده العامة المعلقة، أفضل ما يخدم المصلحة العامة في تحقيق هذا الجانب من مهمته.
- يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام كهيئة مستقلة لوضع المعايير وتحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين حيث يحقق أهدافه من خلال:
  - إصدار معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
  - تشجيع قبولها وتحقيق التوافق الدولي مع تلك المعايير؛
  - ونشر وثائق أخرى توفر إرشادات حول قضايا وخبرات تتعلق بإعداد التقارير المالية في القطاع العام.
  - يتم تعيين أعضاء مجلس المحاسبة الدولية في القطاع العام من قبل مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين، ويضم مجلس المعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام 18 عضوا، يتم ترشيح 15 عضوا منهم من قبل الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين ثلاثة الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ويتم تعيين ثلاثة أعضاء منهم من العامة، ويجوز تسمية هذان العضوان من قبل أي أفراد مؤسسة.[2]

1اتحاد الدولي للمحاسبين، **إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام**، ج1، بدون مكان اصدار، 2008، ص ص (1-4).
2الاتحاد الدولي للمحاسبين، **مرجع سابق**،ص-ص(1-4).

2. الهيكل التنظيمي ل IASB.

الهيكل التنظيمي للمنظمة مجلس المعايير الدولية يتمثل فيما يلي: [1]

أ- **مجلس المراقبة**: أنشئ حديثا لتوفير حلقة اتصال رسمية بين مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية وسلطات أسواق المال، يطلع مجلس المراقبة بمهام تعيين أمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية والإشراف على أنشطتهم.

ب- **مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية**: أنشئت مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية كمنظمة غير هادفة للربح، وهي الكيان الأم لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

فضلا عن تعيين أعضاء كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية، المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية، ولجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، فان هذه المؤسسة مكلفة أيضا ب:

- مراجعة إستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية سنويا وتقييم فعاليته،
- المصادقة على ميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وضمان تمويله،
- دراسة المسائل الإستراتيجية العامة المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية، وتحسين عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية دون التدخل في أعماله الفنية،
- الموافقة بالاشتراك مع المجلس الاستشاري على تعديلات القانون الأساسي.

مع ذلك فان المؤسسة لا يقع على عاتقها مسؤولية إعداد معايير المحاسبة الدولية التي تبقى من مهامه مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ت- **مجلس معايير المحاسبة الدولية**: أنشئ مجلس معايير المحاسبة الدولية كمنظمة خاصة ومستقلة للتنميط المحاسبي الدولي، ويخضع لإشراف مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية.

تتمثل المهام التي تقع على عاتق المجلس أساسا في:

- المسؤولية الكاملة لكل المسائل الفنية شاملة إعداد، وتعديل معايير المحاسبة الدولية، ومعايير التقارير المالية الدولية، ومسودات العرض،
- الموافقة النهائية على التفسيرات التي تعدها لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية.

[1] بدرة بن تومي، **أثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصاريف الإسلامية –دراسة تطبيقية-**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2012-2013، ص ص(23-25).

ث- **المجلس الاستشاري لمعايير التقارير المالية الدولية:** أنشئ هذا المجلس للسماح للمنظمات والإفراد المهتمين بالمعلومات المالية الدولية المشاركة في عملية التنميط الدولي، وتتمثل المسؤوليات التي تقع على عاتقه في:

- تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية بشأن برنامج عمله والأعمال ذات الأولوية،
- أعلام المجلس بآراء المنظمات والأفراد حول المشاريع الرئيسية للتنميط،
- تقديم المشورة لأمناء مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية الذين ينبغي عليهم استشارته قبل أي اقتراح لتعديل الدستور،

ج- **لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية:** لقد أنشئت هذه اللجنة لتضع بمهمة تطوير تفسيرات للموافقة عليها من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتي تباشر مهامها بناء على طلب منه.

يمثل دورها في أبداء الآراء والتعليقات حول:

- مسائل متعلقة بالمعلومة المالية مثارة حديثا ولم تعالج بصفة خاصة في معايير المحاسبة الدولية،
- المسائل التي نشأت بخصوصها وتفسيرات غير مرضية أو متناقضة، أو يحتمل إن تنشا.

وباعتبار إن التفسيرات هي جزء من المنشورات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، فانه لا يمكن وصف القوائم المالية أنها متمثلة لمعايير المحاسبة الدولية ما لم تكن ممتثلة لكل متطلبات المعايير والتفسيرات القابلة للتطبيق.[1]

المبحث الثاني: الاطار النظري للقوائم المالية وفق IFRS/IAS:

التعرف على القوائم المالية وعناصرها وفق المعايير المحاسبة الدولية ومعرفة المعايير المحاسبة الدولية للأعداد القوائم المالية.

[1] بدره بن تومي، **مرجع سابق**، ص 25.

المطلب الأول: مفهوم القوائم المالية وعناصرها:

نقوم معرفة القوائم المالية وعناصرها

أولا: مفهوم القوائم المالية: القوائم المالية تمثل الجزء المحوري للتقارير المالية وتمثل القوائم المالية الوسائل الأساسية لتوصل المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية وعلى الرغم من ان القوائم المالية.1

قد تحتوي على معلومات من مصادر خارج السجلات المحاسبية ألاأن النظم المحاسبية مصممة بشكل عام على أساس عناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، الإيرادات، المصروفات.... الخ) ويتم الإمداد بالمعلومات من خلال القوائم المالية الأساسية والتي تشمل:

أ- قائمة المركز المالي؛

ب- قائمة الدخل؛

ت- قائمة التغيرات في حقوق الملكية؛

ث- قائمة التدفقات النقدية؛

تعريف القوائم المالية:بأنها هي عبارة عن المنتج النهائي للمحاسبة، حيث تتمثل في تقارير أو كشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات لصالح أطراف عديدة داخل وخارج المؤسسة بقصد اتخاذ قرارات معينة.[2]

ثانيا :مستخدمي القوائم المالية

يشير إطار العمل إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات فئات مختلفة من المستخدمين من بينهم:

أ -**المستثمرين الحاليين والمحتملين:**وأهم المعلومات التي تحتاجها هذه الفئة هي:3

-المعلومات التي تساعد المستثمر في اتخاذ قرار شراء أو بيع أسهم الشركة؛

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأن يتغير في أسعار أسهم الشركة؛

1طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحاليل وفق الأحداث الإصدار والتعديلات في معايير المحاسبية الدولية الأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية**، الدار الجامعية، كلية التجارة –جامعة عين الشمس ،2002، ص39.

2عبد الستار الكبيسي، **الشامل في المحاسبة**، دار وائل، عمان ،الأردن، 2010، ص481.

3محمد أبو نصار،جمعة حميدات،**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعلمية**، دار وائل للنشر،عمان،الأردن، 2008،ص4

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم كفاءة إدارة الشركة؛

-المعلومات التي تساعد المستثمر في تقييم سيولة الشركة وتقييم أسهم الشركة بالمقارنة مع أسهم شركات أخرى.

ب -الموظفين:يعتبر الموظفين مورد الشركة الهام، حيث تبنى عليهم استمرارية الشركة وأداؤها لأعمالها، بما يشعر هم بالأمن والرضا الوظيفيين، لذلك فهم معنيون بكفاءة الشركة وتحقيقها لأهدافها ونموه أو زيادة مبيعاتها وأرباحها ،ووجود نظام أجور و رواتب وحوافز فعال، ويتعدى ذلك إلى تقييم نظام التقاعد .ومنافع ما بعد التقاعد التي يمكن للشركة أن تقدمها[1].

ج- **المساهمين**:ينصب اهتمام هم على درجة المخاطرة المتعلقة باستثماراتهم وربحيتها،فهم بحاجة إلى معلومات تساعد هم على اتخاذ قرار شراء استثمار، الاحتفاظ به أو بيعه كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم على معرفة قدرة المنشأة على توزيع قسائم الأرباح.

ح- **العاملين**:هم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستقرار وربحية المنشأة من أجل معرفة قدرة المنشأة على دفع تعويضات ،مكافآت ،منافع التقاعد و توفير فرص العمل.

خ- **المقرضين**:وهم بحاجة إلى معلومات حول قدرة مقترضيهم على دفع قروضهم والفوائد المتعلقة بها عند الاستحقاق.

د- **الزبائن**:وهم بحاجة إلى معلومات متعلقة باستمرارية المؤسسة خاصة عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها أو أن نشاط هم متعلق باستمرارية المؤسسة.

ذ- **الجمهور**:وهو بحاجة إلى معلومات حول التطورات الحديثة لثروة المنشأة وتنوع نشاطها في الاقتصاد المحلي.

ر- **الدولة والهيئات العمومية** :تهتم الدولة بتوزيع الموارد وبالتالي نشاطات المؤسسة ،كما أنها بحاجة إلى معلومات لتنظيم نشاط هذه الأخيرة وتحديد السياسات الجبائية وإعداد إحصائيات وطنية كالدخل القومي[2].

ثالثا: عناصر القوائم المالية:

نص إطار العمل على إن القوائم المالية تعكي الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخر عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية وهذه الخصائص عي عناصر

[1] **خالد جمل الجعارات،معاييرالتقاريرالماليةالدولية2007 ط1**،إثراء للنشر والتوزيع،عمان، الأردن، 2008،ص 43،
2صالح مرزاقة، فتيحة بوهرين، **القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية**، الملتقى الدولي الأول الاقتصاد الإسلامي، الواقع.. ورهانات المستقبل، المعهد العلوم الاقتصادية ،مركز الجامعي بغرداية، 2011،ص8.

القوائم المالية وقد أشار إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرو لقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات والحقوق الملكية إما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداة في القائمة الدخل هي الدخل والمصروفات وقد تم تعريف هذه العناصر كما يلي:

أ- **الأصول:** هي الموارد يتحكم فيها الكيان نتيجة لأحداث ماضية ويتوقع إن تتدفق منها منافع الاقتصادية مستقبلية إلى الكيان.[1]

تستخدم المنشاة أصولها عادة لإنتاج سلعا أو خدمات قادرة على إشباع رغبات أو حاجات العملاء، ولان هذه السلع والخدمات قادرة على إشباع هذه الرغبات أو الحاجات فان العملاء مستعدون للدفع مقابل ذلك وعليه فهم يساهمون في التدفقات النقدية للمنشاة، ويقدر النقد نفسه خدمة للمنشاة لأنه يسيطر على الموارد الأخرى.

يمكن للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في الأصول إن تتدفق على المنشاة بعدة طرق، فعلى سبيل المثال يمكن للأصل إن:

- يستخدم بمفرده أو مع الأصول لإنتاج سلع أو خدمات تباع من قبل المنشاة،
- يستبدل مع أصول أخرى،
- يستخدم أسداد التزام،
- يوزع على أصحاب المنشاة،[2]

ب- **الالتزامات:** هي الالتزامات حالية الكيان ناشئة من أحداث ماضية ويتوقع أن يؤدي تسويتها إلى تدفق المنافع الاقتصادية خارج الكيان.[3]

يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشاة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي في حد ذاته إلى التزام حالي.

حيث ينشا عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشاة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل، وفي الأخيرة فان الطبيعة غير قابلة للإلغاء للاتفاقية تعني إن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد، بسبب وجود غرامات كبيرة مثلا ،يترك للمنشاة قدرة محدودةإن وجدت على تجنب تدفق الموارد لطرف أخر[4].

1سليم بن رحمون، **تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2013، ص76.

2أمين السيد احمد لطفي، **إعداد والعرض للقوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبة**، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008.ص86.

3سليم بن رحمون، **مرجع سابق**، ص76.

4أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص85.

ت- **حقوق الملكية:** هي الأصول مخصوم منها الالتزامات (وتعرف عادة باسم أموال جملة الأسهم).[1]

إن حقوق الملكية تمثل حصة المالكين في موجودات الشركة وتتمثل حصة المالكين فيما يلي:

- **رأس المال**: حيث يتمثل رأسمال الشركة من أسهم ممتازة وعادية، ويكون لهذه الأسهم قيمة اسمية، وينبغي ذكر عدد الأسهم المصرح بها بكل فئة، وكذلك عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وكذلك القيمة الاسمية، وبالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء لا تصنف ضمن حقوق الملكية، وإنما يجب تصنيفها مستقل بين المطلوبات وحقوق الملكية.
- **رأس المال الإضافي المدفوع**: ويتمثل ذلك في القيمة التي يتم دفعها بالزيادة عن القيمة الاسمية أو المصرح بها، وكذلك يشمل هذا البند أي رأسمال إضافي ينتج عن أي معاملة مالية خاصة باسم الشركة مثل أسهم الخزينة، وتسديد الأسهم، واسهم المنحة.
- **رأس المال المرغوب**: ويمثل التبرعات غير النقدية المقدمة من المساهمين او من أفراد خارجية.

ويضاف إلى حقوق الملكية، الأرباح المحتجزة أو المتراكمة، والتي تم احتجازها والتي توزع على المساهمين.[2]

ث- **الدخل:** هو زيادات في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الدخل أو تحسينات في الأصول أو تناقضات في الالتزامات، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية (بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات الملاك)، ويتضمن الدخل الإيراد والمكاسب.[3]

ج- **المصروفات:** وهو يعني التناقص في المنافع الاقتصادية في صور تدفقات الخارج في الأصول، أو تكبدات الالتزامات ينتج عنها تناقصات في حقوق الملكية (بخلاف التناقصات بسبب التوزيعات للملاك).[4]

ح- **الأداء:** يستخدم غالبا كمقياس للأداء وكأسس لمقياس أخرى مثل العائد على الاستثمار أو نصيب السهم من الأرباح، أن العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الربح هي الدخل

1سليم بن رحمون، **مرجع سابق**، ص76.
2وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013.ص76.
3سليم بن رحمون، **مرجع سابق**، ص76.
4**نفس المرجع السابق**، ص76.

والمصروفات وان الاعتراف بالدخل والمصروفات وقياسهما وبالتالي الربح، يعتمد جزئيا على مفهومي من قبل المنشاة لأعداد قوائمها المالية.[1]

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للقوائم المالية:

أولا:الخصائص النوعية:هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في البيانات المالية مفيدة للمستخدمين إن الخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي: القابلية للفهم، والملائمة، والموثوقية، والقابلة للمقارنة.:

1. القابلة للفهم

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالبيانات المالية هي جاهزة قابليتها للفهم من قبل المستخدمين لهذا الغرض، يفترض ان لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وان لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكون فانه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب أن تتضمنها البيانات المالية وذلك لأنها ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية اعتماد على أرضيات انه من الصعب جدا فهمها من قبل المستخدمين.[2]

2. الملائمة

إن شيء المميز لهذه الخاصية هو أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، والمعلومات المحاسبية الملائمة هي التي تكون قادرة على اتخاذ فرق في القرار ، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أوتأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة ،بالنسبة للمعلومات فأنها قد توجد فرقا في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ ،وعن طريق تقديم تغذية عكسية عن التوقعات الأولية ، وتوفر المعلومات القدرة على القيام بكلتا العمليتين وذلك لان المعرفة نتائج الأعمال سوف تحسن من قرارات متخذي القرار على التنبؤ بنتائج الأعمال المستقبلية المشابهة وانه بدون معرفة الماضي فان أساس التنبؤ سوف يفتقد احد عناصره الهامة كما انه بدون الاهتمام بالمستقبل فان معرفة الماضي سوف تكون كقيمة .[3]

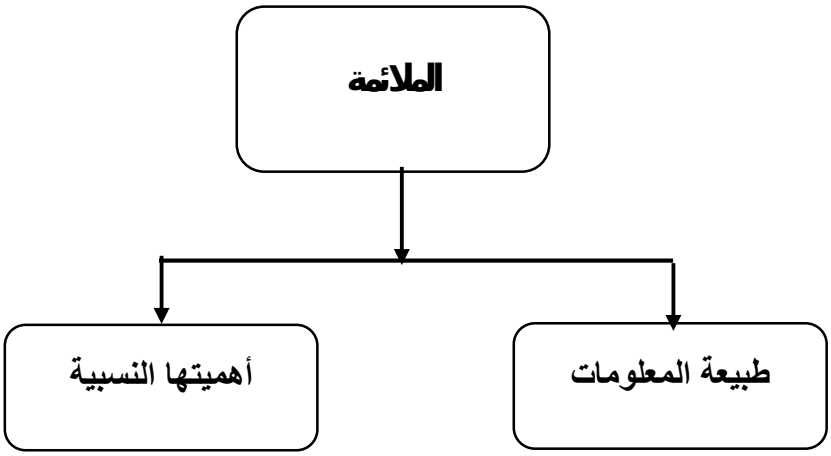
---

[1] **نفس المرجع السابق**، ص76.

[2] ماجد ماهر فهيم سابا، مدى **قابلية معايير أعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في** فلسطين، مذكرة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2008، ص39.

[3] طارق عبد العل حماد، **مرجع سابق**، ص49.

شكل 2: تمثل تأثير ملائمة المعلومات



المصدر: حسين يوسف القاضي ،سميرمعذي الريشاني ،**مرجع سابق**،ص77.

- حيث يوضح الشكل تأثر ملائمة المعلومات ب:

أ- **طبيعة المعلومات Nature of information:** ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومة لوحدها كافية لتحديد مدى ملاءمتها، مثال تقرير عن قطاع جديد قد يؤثر عن تقييم المخاطر والفرص التي تواجه الشركة بغض النظر عن الأهمية النسبية لنتائج العمليات المنفذة من خلال القطاع الجديدة خلال الفترة الحالية .

ب- **الأهمية النسبية Materiality**: تعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن إن يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا عن البيانات، وتتعلق الأهمية النسبية بحج البند أو الخطأ الذي قد يحدث إذا تم تجاهله أو تظليله في ظروف محددة.[1]

3. **الموثوقية**

- تعد الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة وهي يقصد بها الخاصية المعلومات في التأكيد بان المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله.
- أن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية ثلاث خصائص فرعية:

أ- الصدق في التعبير؛

1حسين يوسف القاضي، سمير معذي الريشاني، **موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ج1، سورية ،2012، ص77.

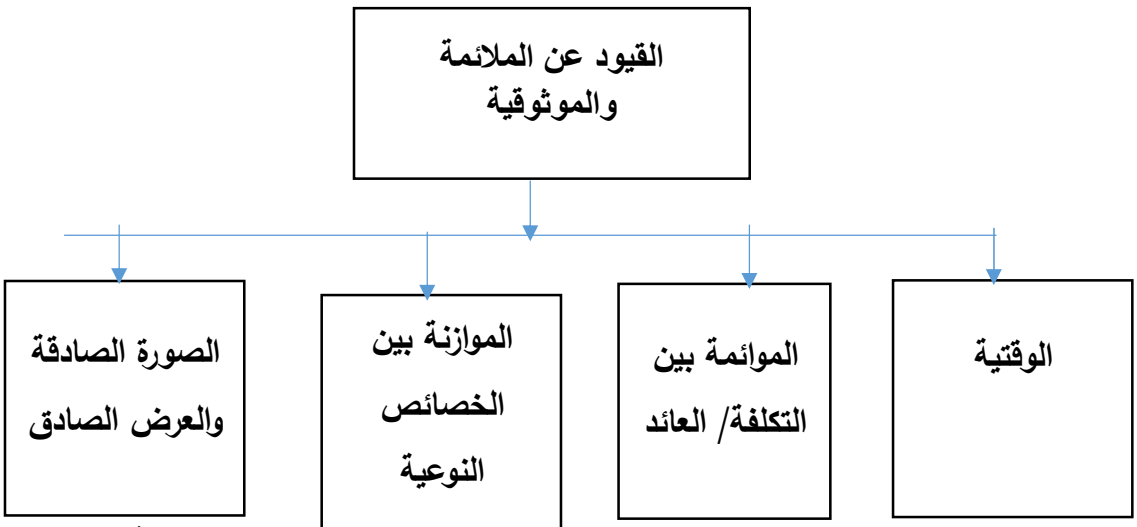
ب- القابلية للتحقيق؛

ت- الخيار؛

ث- الصدق في التعبير؛1

- القيود عن الملائمة والموثوقية:
  - الوقتية (célérité).
  - الموائمة بين التكلفة/ العائد (rapport coutlavaantaqe).
  - الموازنة بين الخصائص النوعية Equilibre entre caractéristiques (qualitatives).
  - الصورة الصادقة والعرض الصادق Image fidèle et présentation (fidèle).

شكل 3: يمثل الشكل القيود عن الملائمة والموثوقية.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماد عن مرجع رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر.**

حيث يوضح الشكل القيود عن الملائمة والموثوقية يمثل أربعة خصائص هم (الوقتية، الموائمة بين التكلفة /العائد، الموازاة بين الخصائص النوعية، الصورة الصادقة والعرض الصادق)[2].

1رضوان حنان حلوة، **النموذج المحاسبي المعاصر**، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،2003، ص197.

[2] محمدسفير ، **الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة الجزائر -** ،رسالة ماجستير (مالية ومحاسبة)، جامعة المدية، 2009، ص 57.

أ- **الوقتية (célérité)**: يجب ألا يكون هناك تأخير في تقديم المعلومات، أي أن تقدم في الوقت المناسب لان هذا التأخير يؤثر على خاصية الملائمة، ذلك أن المستثمرين في حاجة لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية بالاستعانة بمعلومات ملائمة وتتوفر سرعة في الحصول عليها.

ب- **الموائمة بين التكلفة/ العائد (rapport coutlavaantaqe)**: حيث يجب المقارنة بين تكلفة إنتاج المعلومة والعوائد المنتظرة منها، إذ لا بد من أن تكون العوائد المتوقعة من المعلومات أكبر من المصاريف المنفقة لإنتاجها.

ت- **الموازنة بين الخصائص النوعية Equilibre entre caractéristiques (qualitatives)**: لكي يكون القارئ للقوائم المالية راضي ومقتنع بها، تلجا المؤسسة إلى زيادة كمية المعلومات على سبيل المثال، وهذا العمل في نهاية المطاف يؤدي إلى إضعاف خصائص المعلومات الواردة وعليه فان تقدير الأهمية بين الخصائص تخضع إلى التقدير المهني.

ث- **الصورة الصادقة والعرض الصادق (Image fidèle et présentation fidèle)**: أن المحاسبة تسعى إلى تنظيم المعلومات المالية وتسمح بتسجيل وتصنيف هذه المعلومات التي تعرض لتعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسة ونتيجتها في نهاية الدورة، ومنه فان المعلومات يجب أن تقدم الصورة الصادقة للمعاملات وغيرها من الأحداث التي تعكس الوضعية الحقيقة والصادقة للمؤسسة في تاريخ عرضها.

4. **القابلة للمقارنة**

يجب أن يكون المستخدمين قادرين عن على القوائم المالية للمنشاة عبر الزمن من اجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بمقدورهم مقارنة القوائم المالية للمنشآت المختلفة من اجل ان يقيموا مراكزها المالية وأدائها والتغييرات في مركزها المالي[1].

---

[1] بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، **دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية**،[على الخط]، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14، العدد 1، السودان، 2013، متاح على: http://www.sustech.edu/staff_publications/20140501084846761.pdf بتاريخ الاطلاع: 2016/01/28. ص94.

ثانيا: اثر تطبيق القيمة العادلة عن الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية:

هناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات ،وتعرف هذه الخصائص بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وتتمثل في أربع خصائص أساسية هي : الملائمة ، وتتمثل في أربع خصائص أساسية هي : الملائمة، و الموثوقية أو الاعتمادية،والقابلية للفهم،والقابلية للمقارنة.

يمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنهم وثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق مهمة لدى التحقق من تقديرات القيمة العادلة ،وهذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة .ومن ثم فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطر او سيؤثر على ملائمة و موثوقية وقابلية مقارنة وفهم التقارير المالية ،حيث قد يختلف مبلغ أو قيمة الأرباح و الخسائر التي ستظهر في قائمة الدخل من سنة لأخرى، وهذا يعني أنه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نمو رياضي لسوق افتراضية ،فلو تم تطبيق هذا على استثمارات أسهم غير مسعرة ،فهناك خطورة أن يتم استخدام أرباح المضاربة المستقبلية لتبرير التقرير عن هذه الاستثمارات وعرضها في قائمة المركز المالي بقيمة مرتفعة، التي بدورها ستؤدي بطبيعة الحال إلى التقرير عن أرباح مضاربات مرتفعة، وهذا ما سيطرح تساؤلات عن مدى ملائمة و موثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأسس .[1]

على هذا الأساس، فإن مستخدمي التقارير المالية سيحتاجون إلى تمييز واضح مابين الأرقام الموضوعية والأرقام غير الموضوعية (تقدير شخصي) ،ومابين الأرباح و الخسائر المتحققة المبنية على أسعار سوق حقيقية وتلك و الخسائر المتحققة المبنية على أسعار سوق حقيقية وتلك النتائج المبنية على أسعار سوق افتراضية ،وهذا سيكون أكثر تعقيدًا على مستخدمي التقارير المالية لذا فلا بد من أكثر تعقيدًا على مستخدمي التقارير المالية، لذا فلا بد من وجود معايير واضحة للتقارير المالية لضمان عدم تضليل المستخدم عن الحقائق والظواهر الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلا وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أن خاصية الموثوقية للمعلومات تتحقق من خلال مجموعة من الخصائص الفرعية تتمثل بقابلية المعلومات المحاسبية للتحقق ،وتمثيلها للوضع المالي بشكل سليم ،بالإضافة إلى الحيادية في أثناء العرض وتكون للمعلومات صفة الملائمة عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية المتخذة بوساطة الحاضرة أو

[1] جميل حسن النجار، **اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة** الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 ،**العدد**3، 2013،ص 471

المستقبلية، وتكون للمعلومات صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز ومن ثم تمثيل الوضع المالي بشكل سليم[1].

أهمية المعلومات المحاسبية كمصدر رئيسي للمعلومات لمتخذي القرارات الاقتصادية المختلفة ، موضحا إن تعدد مستخدمي المعلومات المحاسبية واختلاف طبيعة استخداماتهم لها قد أدى إلى ضرورة تنوع الخصائص التي يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية للوفاء بمتطلبات الأطراف المختلفة مثل الملائمة ،التوقيت الملائم ، إمكانية التحقق ،الموضوعية ، عدم التحيز ،الموثوقية وإمكانية الاعتماد ،الاكتمال ،الوضوح ،كما أوضح أن لتعدد الخصائص اثر كبير في تطور الكثير من المفاهيم والمبادئ المحاسبية، فخصائص المعلومات المحاسبية عموما هي نتاج تفاعل المبادئ والقواعد المطبقة في الواقع العملي، حيث تعكس مضمون هذه المبادئ القواعد، وتعكس أيضا العديد من العوامل الداخلية التي تؤثر على اختيار الإدارة للسياسات والمبادئ المحاسبية.[2]

المطلب الثالث: إعداد القوائم المالية

اهتمت المعايير المحاسبة الدولية بالقوائم المالية حيث أفردت معيارا خاصا بهذا الموضوع وهو المعيار المحاسبي الدولي (1) بعنوان "عرض القوائم المالية" والذي يهدف بيان أسس عرض القوائم المالية ذات لعرض العام.[3]

تتضمن معايير إعداد التقرير ما يلي: توضح ما إذا كانت القوائم المالية الختامية قد تم تصويرها طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها، بيان مدى ثبات المشروع على تطبيق المبادئ المحاسبية، بيان مدى إفصاح القوائم المالية بشكل كاف عن جميع البيانات الجوهرية، وضرورة الإفصاح عن رأي المراجع في القوائم المالية كوحدة واحدة، ولم تسبب هذه المعايير مشاكل نظرية كثيرة، وأنها تطبق بشكل موحد ومتقارب في بيوت المحاسبة والمراجعة الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية.[4]

---

[1] جميل حسن النجار، **المرجع سابق** ،ص 472.

[2] وليد زكريا صيام ،**اثر تطبيق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ،المؤتمر السابع : القيمة العادلة والابلاغ المالي** ،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المملكة الأردنية الهاشمية ،أيام 14/13*سبتمبر* 2006، ص6

[3] حكيمة مناعي، **تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة** ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة ،2009، ص ص (153-154).

[4] سمير كامل محمد، **اساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات**، دار الجامعة الجديدة **للنشر**، الإسكندرية،1999، ص248.

أ- الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول:

نص هذا المعيار على مجموعة من الاعتبارات نوجزها فيما يلي:[1]

أ- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار الى عرض البيانات المالية للأغراض العامة في شكل كشوف محاسبة او قوائم مالية ختامية حتى تكون قابلة للمقارنة مع الدورات المحاسبة او مع المؤسسات الأخرى المنافسة والمماثلة في النشاط.

ب- مجال تطبيق المعيار:

يطبق هذا المعيار في عرض القوائم المالية على كافة المؤسسات بما في ذلك البنوك وشركات التامين، ويتولى مجلس الإدارة أو هيئة المديرة أو مدراء المالية، الإشراف على أعداد وتقديم القوائم المالية.

ج- الغرض من القوائم المالية:

تهدف القوائم المالية إلى:

- عرض المعلومات حول مركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بما يحقق العدالة في العرض
- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه معايير المحاسبة الدولية وكذا الإفصاح عن أية مخالفات المتطلبات لمعايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.
- يجب عرض كل بند مادي (هام) بشكل منفصل في القوائم المالية وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة.
- الإفصاح عن المعلومات المقارنة.
- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح وعرض المعلومات التالية بشكل واضح وصحيح:
  - اسم المؤسسة صاحبة القوائم؛
  - توضيح عائديه القوائم المالية للمؤسسة الفردية او المجموعة من المؤسسات؛

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، -ص154.

- تاريخ القائمة او الفترة التي تعطيها العملة المستخدمة في القائمة؛[1]

2.معايير قياس عناصر القوائم المالية:

القياس هو عملية تحديد القيم النقدية للعناصر باختيار أساس محددة للقياس:

أ- التكلفة التاريخية HistoricalCost

تسجيل الأصول:

- بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله؛
- أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى للحصول عليه في تاريخ العملية؛

تسجيل الالتزامات:

- بمبلغ التحصيلات المستلمة مقابل الدين؛
- أو النقد أو ما يعادله المتوقع إن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط؛[2]

ب- التكلفة الجارية (استبدال) CurrentCost

تسجل الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبالغ غير المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.[3]

ت- القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد)

تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة وتقيد الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية او ما يعادل النقدية التي من المتوقع إن يدافع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.[4]

ث- القيمة الحالية[5] Presentvalue

تسجيل الأصول:

---

[1] حكيمة مناعي، **مرجع سابق**، -ص154.
[2] حسين يوسف القاضي، سمير معذي الريشاني، **مرجع سابق**، ص87.
[3] طارق عبد العال حماد، التقارير **المالية الإعداد والعرض والتحليل**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000، ص114
[4] مجلس معايير المحاسبة الدولية، **إطار المفاهيم الخاص بأعداد التقارير المالية، دار النشر المؤسسة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية**، 2010، ص43.
[5] حسين يوسف القاضي، سمير معذي الريشاني، **مرجع سابق**، ص ص (88-89)

- بالقيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية؛
- والتي من المتوقع إن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط؛

تسجيل الالتزامات:

- القيمة المخصومة (الحالية) لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة.
- والتي من المتوقع إن يحتاج إليها سداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ج- القيمة العادلة FairValue:

على الرغم من أنها لم ترد ضمن إطار إعداد وعرض البيانات المالية، فقد أصبح مفهوم القيمة العادلة هاما للغاية، والقيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن به مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في العملية موضوع البحث.

المبحث الثالث :أثر القيمة العادلة على مخرجات نظام المحاسبة المالية

معرفة اثر القيمة العادلة على عناصر القوائم المالية واثر القيمة العادلة على الاقتصاد الوطني .

المطلب الأول:أثر القيمة العادلة على قائمة الميزانية والدخل

أولا:قائمة مركز المالي: تبين قائمة المركز المالي المجموعات الرئيسية للحسابات والمبالغ المتعلقة بالأصول والمطلوبات والحقوق المساهمين والعلاقات بين هذه المجموعات في نقطة زمنية محددة وعادة ما تكون نهاية كل سنة، وفي الولايات المتحدة الأمريكية في نهاية كل ربح ونهاية كل سنة.[1]

1 .مكونات الميزانية

تتمثل الميزانية من مكونات عديدة تتمثل في ما يلي:

أ- **الأصول:** تم التطرق اليه في عناصر القوائم المالية.

ب- خصائص رئيسية الثلاثة يجب توافرها في الأصول:[2]

[1] وجدي حامد حجازي، **تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة**، الدار التعليم الجامعي، الإسكندرية ،2011، ص 40

[2] شناي عبد الكريم **مرجع سابق**، ص 46.

- وجود منافع اقتصادية مستقبلية ،أي أن يكون للأصل القدرة على تزويد الوحدة بالمنفعة وخلق تدفقات نقدية موجبة في المستقبل.
- قدرة المؤسسة على التحكم في هذه المنافع، بحيث تستطيع الحصول على ما تريد من الخدمات لنفسها أو تمكين الغير منها.
- أن يكون هذا التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث أو عمليات وقع تفي الماضي

بغرض إيضاح درجة السيولة وتشمل:

- النقدية
- الأوراق المالية القابلة للتداول، والتي تقيم على أساس تكلفة السوق
- المخزون المقيم بقيمة السوق الأقل
- المصروفات المقدمة سالفا والتي تخص كل النفقات التي تمت فعلا للحصول.
- على منافع خلال دورة الاستغلال.

ت- الخصوم:

تعرف الخصوم على أنها الالتزامات لاقتصادية القائمة على المنشأة أو أي عناصر

دائنة مؤجلة لفترات قادمة تم إثباتها وقياسها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

يوجد هناك ثلاث خصائص رئيسية في الخصوم 1:

- يتطلب الالتزام أنت قوم الوحدة بتسوية التزام حالي عن طريق تحويل مستقبلي لأصل ما عند الطلب أو عند حدوث حدث معين أو في تاريخ معين.
- لا يمكن تفاديا لالتزام .
- وقوع الحدث الملزم للوحدة في الماضي.

تتمثل الخصوم فيما يلي:

خ- **حقوق الملكية**: هي الأصول مخصوم منها الالتزامات (وتعرف عادة باسم أموال جملة الأسهم)[2].

إن حقوق الملكية تمثل حصة المالكين في موجودات الشركة وتتمثل حصة المالكين فيما يلي:

[1] شناي عبد الكريم **مرجع سابق** ،ص 47.
[2] سليم بن رحمون، **مرجع سابق**، ص76.

- **رأس المال:** حيث يتمثل رأسمال الشركة من أسهم ممتازة وعادية، ويكون لهذهالأسهم قيمة اسمية، وينبغي ذكر عدد الأسهم المصرح بها بكل فئة، وكذلك عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل، وكذلك القيمة الاسمية، وبالنسبة للأسهم الممتازة القابلة للاستدعاء لا تصنف ضمن حقوق الملكية، وإنما يجب تصنيفها مستقل بين المطلوبات وحقوق الملكية.
- **رأس المال الإضافي المدفوع:** ويتمثل ذلك في القيمة التي يتم دفعها بالزيادة عن القيمة الاسمية أو المصرح بها، وكذلك يشمل هذا البند أي رأسمال إضافي ينتج عن أي معاملة مالية خاصة باسم الشركة مثل أسهم الخزينة، وتسديد الأسهم، واسهم المنحة.
- **رأس المال المرغوب:** ويمثل التبرعات غير النقدية المقدمة من المساهمين أو من أفراد خارجية.

يضاف إلى حقوق الملكية، الأرباح المحتجزة أو المتراكمة، والتي تم احتجازها والتي توزع على المساهمين.[1]

ب **الالتزامات**

يجب التفرقة بين الالتزام الحالي والتعهد المستقبلي فاتخاذ قرار من قبل إدارة المنشاة بالحصول على أصول في المستقبل لا يؤدي في حد ذاته إلى التزام حالي.

حيث ينشا عادة عندما يتم تسليم الأصل أو دخول المنشاة في تعاقد غير قابل للإلغاء للحصول على أصل، وفي الأخيرة فان الطبيعة غير قابلة للإلغاء للاتفاقية تعني إن التبعات الاقتصادية لعدم الوفاء بالتعهد-بسبب وجود غرامات كبيرة مثلا يترك للمنشاة قدرة محدودة إن وجدت على تجنب تدفق الموارد لطرف أخر.[2]

حتى يمكن وصف البند بأنه التزام يلزم إن يستوفي ثلاث خصائص وهي:

أ- انه يحتاج إلى تسوية بواسطة المنشاة مقابل نقص أصلأو زيادة التزم أخر.

ب- إلا يكون من الممكن للمنشاة تفاديه.

ت- أن يكون الحدث المنشئ له وقع فعلا.

[1] وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، **المعايير المحاسبية الدولية**، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013.ص76.

[2] أمين السيد احمد لطفي، **مرجع سابق**، ص85.

ثانيا: اثر القيمة العادلة على قائمة الميزانية :

تتمثل الأثر القيمة العادلة في العناصر القوائم المالية ومن عناصره قائمة الميزانية.[1]

1 – الإفصاح عن مدى أهمية الأدوات المالية لأداء المنشأة ومركزها المالي؛ حيث يشمل هذا الهدف، الإفصاح عن كل واحدة من المجموعات التالية:

أ – موجودات مالية تقاس بالقيمة العادلة وتعالج فروقات قياس القيمة العادلة في قائمة الدخل

ب – موجودات مالية محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.

ج – القروض والذمم المدينة.

د – موجودات متوفرة للبيع.

هـ - التزامات مالية تقاس بالقيمة العادلة وتعالج فروقات قياس القيمة العادلة في قائمة الدخل

و – التزامات مالية تقاس بالتكلفة المطفأة.

2 – إفصاح خاص بالموجودات والالتزامات المالية التي تخصص لتقاس بالقيمة العادلة وتعالج فروقات القياس بقائمة الدخل، بحيث يشمل هذا الإفصاح على مخاطر الائتمان ومخاطر السوق ومقدار التغيرات في القيمة العادلة.

3 – الإفصاح عن إعادة تصنيف الأدوات المالية من إطار القيمة العادلة إلى إطار التكلفة المطفأة، أو بالعكس.

4 – الإفصاح عن التنازلات (Derecognitions)، والتي تشمل نقل ملكية الموجودات المالية.

5 – الإفصاح عن معلومات متعلقة بأي رهونات أو تعهدات إضافية على الموجودات المالية (Pledged as Collateral)، و في المقابل الإفصاح عن أي موجودات مالية أو غير مالية محتفظ بها كضمانة (As Collateral).

6 – الإفصاح عن تسويات حساب الديون المعدومة.

[1] معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى، **انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي**، بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان " القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة "،عمان الأردن 14 – 15 نيسان2009 ص 34.

7 – الإفصاح عن الأدوات المالية المركبة (Compound Financial Instruments)، التي تشمل في طياتها مشتقات مالية متعددة.

8 – الإفصاح عن أية فروقات لشروط اتفاقيات القروض.

9 – الإفصاح عن أية فروقات لشروط اتفاقيات القروض.

نص هذا المعيار الخاص بطرق القياس والإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية على وجوب قياس الأدوات المالية وفقاً للقيمة العادلة

قد صنف هذا المعيار الأصول والالتزامات المالية إلى أربعة مجموعات وهي-: 1

1 **الأصول المالية** :التي تقاس عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الإرباح أو الخسائر وتشمل على نوعين من الأدوات المالية-:

أ .أصول مالية يتم قياسها عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر ويمكن أن تشمل كافة الأصول والالتزامات المالية في ماعدا الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية التي ليس لها أسعار سوقية من خلال أسواق مالية كفء ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بدقة ،ويعتر في الربح أو الخسارة الناتجة عن تغيرات القيمة العادلة لهذه الفئة في تاريخ إعداد القوائم المالية في الأرباح أو الخسائر للفترة.

ب .الأصول المالية المقتناة بغرض المتاجرة وهي أوراق مالية للديون المشتارة بنية إدارتها بشكل فعال وبيعها بهدف الربح في المستقبل القريب ،إن الأوراق المالية لغرض المتاجرة هي أصول جارية وتذكرها الشركات بالقيمة العادلة في موعد كالقائمة مركز مالي.

إن المكاسب و الخسائر غير المتحققة أو المتحققة يتم ذكرها في صافي الدخل ،إن دخل الفائدة في الأوراق المالية لأغراض المتاجرة المحتفظ بها بصفة دين تسجل كما تم اكتسابها.

2 **الأصول المالية المتاحة للبيع:** وهي الأوراق المالية للديون التي لا تصدق كأوراق مالية لأغراض المتاجرة أو محتفظ بها لحين موعد سدادها وهذه الأوراق المالية تذكر بين الأصول الجارية وغير الجارية على وفق موعد سدادها أو لنية الإدارة فيما يتعلق ببيعها . وهذه الأوراق المالية تظهر بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي .وعلى إيه حال،فان

[1] سليم عبد الزهرة و آخرون ،**قياس القيمة العادية للأسهم باستعمال نموذج مضاعف الربحية (دراسة تطبيقية في المصاريف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)**،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة الكوفة، العدد 29، ص ص 197-198.

التغيرات في القيمة العادلة تستثنى من صافي الدخل و بدلا من ذلك تظهر في جزء من حقوق الملكية في قائمة المركز المالي.

3 .**الأوراق المالية المحتفظ به التاريخ الاستحقاق**: وهي الأوراق التي يكون للمستثمر القدرة والنية على الاحتفاظ بها لحين موعد سدادها وقد تكون إما قصيرة الأمد (أصول جارية) أو طويلة الأمد (أصول غير جارية)تظهر الشركات الأوراق المالية قصيرة الأمد وطويلة الأمد لمحتفظ بها لحين الاستحقاق في قائمة المركز المال للكلفة المستهلكة.

لا يتم ذكر أي مكسب غير متحقق أو خسارة غير متحققة في هذه الأوراق في الدخل. ويتم تضم دخل الفائدة أو المكاسب أو الخسائر المتحققة ومن ضمنها أي قسط استهلاك أو خصم في الأوراق المالية طويلة الأمد في الدخل.

4 .**القروض و المديونيات:** تعبر هذه المجموعة عناصر و لمالية غير مشتقة ذات تاريخ سداد محدد أو قابل للتحديد وغير متداولة لسوق كفء ،وتقاس بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي ،ثم تقاس بعد ذلك بالتكلفة المستهلكة باستعمال طريقة الفائدة الفعلية.

ثالثا: قائمة الدخل (نتيجة الأعمال): تبين قائمة الدخل أو نتيجة الإعمال أداء المنشاة أي طرأت على الأصول أو المطلوبات وحقوق المساهمين بين ميزانيتين متساويتين (ميزانية أول المدة وأخرها) ويتبنى تعريف قائمة الدخل على أساس مفهوم للاستحقاق للأرباح.[1]

1. **النواتج**.هي زيادة المنافع الاقتصادية خلال الفترة ، في شكل مدخولات أو الزيادة أو انخفاض الخصوم ،التي يترتب عنها زيادة الأموال الخاصة باستثناء الزيادة الناتجة عن تقديم مساهمات جديدة من طرف المساهمين إلى الأموال الخاصة."
2. **الأعباء** تعرف الأعباء بأنها " انخفاض المنافع الاقتصادية خلال الفترة فيشكل مخروجات أو انخفاض الأصول التي يترتب عنها نقص الأموال الخاصة ،باستثناء التوزيعات إلى المساهمين في الأموال الخاصة.

تعريف الأعباء يشمل أيضا الخسائر وكذا الأعباء الناشئة عن النشاطات العادية للمؤسسة مثل تكلفة البيع، الأجور و الاهتلاكات. "2

[1] نعيم دهمش و آخرون، **مبادئ المحاسبة**،ط1، دار وائل، عمان ،2005، ص ص (33-34).
[2] شناي عبد الكريم، **مرجع سابق**.ص51.

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي بدأ ينظر إليها باهتمام متزايد، لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي،إذ تقوم بتحقيق الميزات التالية:[1]

-التعرف على نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة؛

-التمييز بين صافي الربح التشغيلي و صافي الدخل؛

-التعرف على كفاءة الإدارة في أدائها المالي ،ويستخدم الربح كمقياس لقياس الأداء؛

-معرفة ربحية السهم الواحد؛

-تحديد أسعار الأسهم من خلال معرفة نتيجة قائمة الدخل؛

-التعرف على مقدار ضريبة الدخل الواجب دفعها؛

-احتساب بعض النسب المالية مثل نسب الربحية.

رابعا:أثر القيمة العادلة على قائمة الدخل:

يجب الإفصاح عن الآتي[2]:

1 – كافة بنود قائمة الدخل؛ الدخل والمصاريف الأرباح والخسائر، مع ضرورة الإفصاح المنفصل عن الأرباح والخسائر الناتجة عن:

أ – فروقات قياس الموجودات المالية بالقيمة العادلة المصنفة تحت بند

ب – استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.

ج – القروض والذمم المدينة.

د – موجودات متوفرة للبيع.

هـ - فروقات قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة المصنفة تحت بند.

و –الالتزامات المالية التي تقاس بالتكلفة المطفأة.

2 – الفوائد الدائنة والفوائد المدينة على الأدوات المالية التي لم تقس بالقيمة العادلة.

[1] خالد جمال الجعارات ،**مرجع سابق** ،ص ص(120-121).
[2] معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى، **مرجع سابق**، ص35.

3 – إيرادات ومصاريف الرسوم.

4 – مقدار خسائر الانخفاض في قيم الموجودات المالية.

5 – إيرادات الفوائد الناتجة عن انخفاض قيم الموجودات المالية

المطلب الثاني :اثر القيمة العادلة على قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية

نظرا في تسجيل القوائم المالية حيث يكون هناك تأثير قيمة العادلة على عناصر القوائم المالية ومن عناصرها قائمة التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية

أولا: تعريف قائمة التغيرات في حقوق الملكية

هي حلقة بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي ولكن مع تعدد مصادر التغير في حقوق الملكية توجب تخصيص قائمة منفردة لتوضيح مسببات هذا التغير ومصادره.

يجب على المنشاة إن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية قائمة ويشترط IAS 1 عرض قائمة بالتغييرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في صلب هذه القائمة ما يلي

- صافي الربح أو الخسارة للفترة
- كل بند الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين واجمالي هذه البنود.
- الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات معيار المحاسبة الدولي
- المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.
- رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية.
- الحركات خلال الفترة.

- مبقي بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية والفترة مبنية بشكل مستقل كل حركة.[1]

ثانيا :قائمة التدفقات النقدية

هي وسيلة الإبلاغ المعلومات المتعلقة بالتدفق النقدي للمنشاة في فترة زمنية معينة حيث تبرز التغيرات التي تطرأ على الوصول وحقوق أصحاب (رأسمال التي تؤدي إلى التأثيرات على النقد أو الموارد السائلة الأخرى.

هي عبارة عن جدول يقدم إفادات عن الطريقة التي تحصلت بها المؤسسة على السيولة والسبل التي أنفقتها فيها من خلال أنشطتها التشغيلية والتمويلية والاستثمارية ولقيت العوامل الأخرى ذات بالسيولة ويقدره المؤسسة على تحصيلها.

كما إن بيانات التدفق النقدي تساعد في تفسير التغيرات في الميزانيات المتعاقبة وتكمل المعلومات التي تزودها قائمة الدخل، وقد عرفت التدفقات النقدية حسب المعيار رقم (95) الأمريكي (SFAS 95) التدفقات النقدية الاستثمارية على أنها تلك التي تنتج عن:

- امتلاك أو بيع الممتلكات وأصول المصنع (المعدات والآلات وغيرها)؛
- امتلاك أو بيع شركة تابعة أو قطاع معين من الشركة؛
- شراء أو بيع استثمارات في شركات أخرى؛

وبالمثل حددت التدفقات النقدية التمويلية بتلك المتأتية عن[2]:

- إصدار أو تسديد ديون أو قروض سندات؛
- إصدار الأسهم؛
- توزيع حصص أرباح الأسهم؛

1 أهمية قائمة التدفقات النقدية من أهمها:[3]

- سهولة الفهم ومساعدة مستخدمي القوائم المالية على التنبؤ بقدرة المنشاة على توليد تدفقات نقدية مستقبلية.
- التعبير عن وجود القدرة على سداد التوزيعات ومقابلة الالتزامات.

---

[1] عبد اللطيف شادو ،**القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS** ،مذكرة ملستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014،ص26

[2] نعيم دهمش وآخرون، **مرجع سابق**، ص ص (34-35).

[3] طارق عبد العال حماد ،**دليل المستثمر إلى بورصة الأوراق المالية** ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2005،ص 198.

- المساعدة في التقييم السيولة والقدرة على الوفاء بالديون والمرونة المالية للمنشاة.
- تحسين بين المقارنة بين القوائم المالية.

2 أنواع التدفقات النقدية 1

أ- **النشاطات التشغيلية** : وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشاة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية .

ب- **النشاطات الاستثمارية** وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها ،وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية

ت- **النشاطات التمويلية** وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات فيحجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

3 عرض قائمة التدفقات النقدية

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب أسلوبين هما الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر ويتمثل فيما يلي عرض لهذين الأسلوبين:

أ- **الأسلوب المباشر**: حيث يتم عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة وهو أسلوب الذي يوصي به مجلس معايير الدولية IASB حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة دخل الشركة المعد وفقا لأساس الاستحقاق مع صافي التدفقات النقدية المعدة وفقا لأساس النقدي

ب- **الأسلوب غير مباشر**:ويتضمن تعديلا للربح او الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العلميات غير النقدية، ويعتبر الأسلوب الأكثر شيوعا لسهولته مقارنة بالأسلوب ، غير انه يعتريه بعض الانتقادات مثل صعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للمنشاة، وعدم وإمكانية معرفة الأنشطة التي أدت إلى توليد النقدية، كذلك فقائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أول المدة للأصول والمطلوبات المتداولة بأرصدة أخر المدة وتحديد التغيرات فيها.[2]

[1] مجموعة خبراء، **مرجع سابق**، ص 49.
[2] مأمون حمدان **مرجع سابق**، ص ص(54-55).

ثالثا :أثر القيمة العادلة عن التدفقات النقدية وقائمة حقوق الملكية:

1. السياسات المحاسبية للتعامل مع الأدوات المالية.
2. معلومات عن محاسبة التحوط؛ وتشمل: [1]

أ - وصف لكل تحوط، ولأدوات التحوط، وللقيمة العادلة لهذه الأدوات ولطبيعة الخطر المتحوط منه.

ب – تحوط التدفقات النقدية؛ وعن الفترة المتوقع أن تحث فيها التدفقات النقدية، ومتى يتوقع أن تدخل هذه التدفقات في تحديد الأرباح والخسائر.

ج – إذا تم الاعتراف مباشرة بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن أدوات التحوط للتدفقات النقدية، في قائمة حقوق الملكية؛ فيجب الإفصاح عما يلي:

1 – القيمة التي تم الاعتراف بها خلال الفترة.

2 – القيمة التي تم ترحيلها ونقلها خلال الفترة من قائمة حقوق الملكية، وإضافتها على قائمة الدخل.

3 – القيمة التي تم ترحيلها ونقلها خلال الفترة، من قائمة حقوق الملكية وإضافتها على القياس الأولي لتكاليف الإصدار (Acquisition Costs) أو إلى قيمة أي من الموجودات غير المالية أو الالتزامات غير المالية؛ من خلال عملية تحوط لعمليات مستقبلية متوقع حدوثها.

د– معلومات عن التغيرات في القيمة العادلة لأدوات التحوط وكذلك القيمة العادلة للبند المحوط.

هـ - إفصاح منفصل عن الخسائر المتحققة من التحوط على التدفقات النقدية و التحوط عن الاستثمارات، خاصة في المعاملات الأجنبية.

3 – معلومات عن القيم العادلة لكل فئة من الموجودات المالية والالتزامات المالية؛ مع وجود:

أ – قيم قابلة للمقارنة.

ب – وصف لكيفية تحديد القيمة العادلة وآليات قياسها.

ج – معلومات مفصلة في حال عدم توفر إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق.

[1] معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى،**مرجع سابق**، ص36

المطلب الثالث: أثر القيمة العادلة على الاقتصاد:

حيث إن القيمة العادلة لها أثر على الاقتصاد لإظهار الحقائق الاقتصادية

أولا :إظهار الحقائق الاقتصادية بالقيمة العادلة

النواحي التي ساهمت القيمة العادلة في إظهار حقائقها الاقتصادية:

1. **تحديد القيمة الاقتصادية للموجودات**:يتم قياس عدد كبير من الموجودات بموجب قيمتها الاقتصادية (القيمة العادلة لها).

في حالة تدني قيمتها يتم تخفيض مبالغ الموجودات إلى قيمتها الاقتصادية والاعتراف بهذا الانخفاض في البيانات المالية، وتحدد القيمة الاقتصادية لها إما على أساس القيمة القابلة للاستيراد أو على أساس صافي قيمة التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة لها.

هذا بجانب أن المحاسبة تعترف بالموجودات غير الملموسة من شهرة وحقوق ملكية غيرها ضمن حالات محددة وهي موجودات معنوية اقتصادية.[1]

2. **الاعتراف بالآثار المترتبة عن الأحداث الاقتصادية عند وقوعها**:وهذا يعني أن الاعتراف بالإيراد يستند إلى قيمته العادلة، وليس إلى كلفته، وان الآثار من إظهار القيمة العادلة الناجمة عن الأحداث الاقتصادية تنعكس في البيانات المالية عند حدوثها، وهذا مفهوم اقتصادي يساعد على التحليل للأسباب من الناحية الاقتصادية.
3. **تقدير القيمة الاقتصادية للوضع المالي للشركة**:بموجب محاسبة القيمة العادلة فان البيانات المالية للشركة تعتبر وسيلة هامة للتنبؤ بتقديرات القيمة الاقتصادية في المستقبل.
4. **تحديد الربح أو الخسارة وفقا للمفهوم الاقتصادي**:إن الدخل من الناحية الاقتصادية هو الزيادة الناجمة في القيمة المتبقية للموجودات أي في حقوق الملكية. ومن المنظور الاستثماري فان الزيادة في قيمة الموجودات المالية يرافقها زيادة في حقوق الملكية وأن رأس المال وأموال الشركة الأخرى مستثمرة في موجودات لجني عائد عليها من الاستثمار في السوق، نظراً لان القيمة العادلة تمثل القيمة الحالية لتوقعات المستثمرين

[1] **احمد الحاج، محمد عقلي، القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية**، على الخط منتدى محاسبة دوت نت ،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية 2010.ص14.متاح على http://infotechaccountants.com/forums/topic/19029:-بتاريخ الاطلاع : 2016/02/25.

للتدفقات النقدية المستقبلية المتأتية من الموجودات مخصومة بالأسعار الجارية للعائد على الاستثمار.

5. **المطلوبات التأمينية**:كما تعتمد محاسبة القيمة العادلة على إظهار الموجودات المالية والدخول الناجمة عنها فإنها أيضا تتناول كيفية معالجة المطلوبات المالية، وعلى وجه الخصوص محاسبة المطلوبات التأمينية الناجمة عن عقود التأمين، فقد أوجبت معايير المحاسبة الدولية إجراء فحص لكفاية المطلوبات المذكورة على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، حتى إذا كان هنالك عجز في قيمتها (العادلة) فانه يحمل على بيان الدخل.[1]

ثانيا: أثر القيمة العادلة على الاقتصاد الوطني:

إن الجوانب الاقتصادية التي تأثرت بشكل أو بآخر من إتباع محاسبة القيمة العادلة هي:

أولاً: الحسابات القومية:تعتبر أرباح الشركات والمؤسسات بنداً مهماً في حسابات الدخل القومي وتؤثر على الزيادة في مجموع الدخل القومي من سنة إلى أخرى. وقد كانت الأرباح في السنوات التي سبقت تبني محاسبة القيمة العادلة تعتمد على مفهوم أن الإيرادات من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية والموجودات الزراعية تتحقق عند بيعها، أما في ظل محاسبة القيمة العادلة المتبعة حالياً فان الأرباح تتحقق عند حدوثها.

كما أن التغيير في القيمة العادلة للموجودات المالية المتوفرة للبيع أصبح يزيد أو ينقص من قيمة الدخل القومي حسب الحالة وتؤثر على النسبة السنوية لنمو الاقتصاد أو تراجعه.

هذا دليل على مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على الحسابات القومية ومعدلات النمو الاقتصادي.

فان ارتفعت الأسعار في الأسواق المالية في سنة ما, فان هذا ينعكس في نتائج أعمال الشركات أو في حقوق الملكية فيها. وسوف يدخل كأرباح في تقدير قيمة الدخل القومي، وفي حالة هبوط الأسعار في الأسواق مالية فان الانخفاض في قيمة الأسهم سوف تؤثر على احتساب قيمة الدخل القومي.[2]

[1] نعيم سابا خوري، **مرجع سابق**، ص ص(15-16).
[2] احمد الحاج، محمد عقلي، **مرجع سابق**، ص 19.

ثانياً: الاعتراف بالحقائق الاقتصادية وإظهارها:

تمثل الاعتراف بالحقائق الاقتصادية وإظهارها مجموعة من النقاط تتمثل في ما يلي:

1. **-الموجودات المالية:**وتشمل هذه الموجودات الأسهم في الشركات والسندات المالية وغيرها وكانت في السابق تظهر بسعر الكلفة التاريخية أو السوق أيهما اقل, وبالرغم من قابليتها للتداول, إلا أنها كانت تصنف استثمارات طويلة الأجل واستثمارات قصيرة الأجل, ولذلك لم تكن المحاسبة تعكس التغيير الاقتصادي في قيمتها خلال السنوات اللاحقة لتاريخ اقتناءها. والأدهى من ذلك أن الهدف من شرائها لم يكن محدداً وفقاً لنية الشركة وقدراتها المالية، وهي حقائق اقتصادية أغفلتها الممارسات المحاسبية في السابق قبل أن يتم إدخال محاسبة القيمة العادلة.
2. **-الاستثمارات العقارية:**في ظل إتباع طريقة الكلفة فان الاستثمارات العقارية تظهر بكلفتها التاريخية بعد الاستهلاك، دون اخذ الزيادة أو النقص في قيمة الاستثمارات العقارية بسبب الأحداث الاقتصادية في بيان الدخل، أما بموجب طريقة القيمة العادلة فاته يتم الاعتراف بالأحداث الاقتصادية وإظهار الاستثمارات العقارية بموجب قيمتها العادلة واخذ الفائض أو النقص ضمن نتائج الأعمال، مما يعكس الحقائق الاقتصادية لهذا الاستثمارات.[1]
3. **-الموجودات الزراعية البيولوجية والمحصول الزراعي:**بموجب محاسبة القيمة العادلة يتم إظهار الموجودات الزراعية البيولوجية وفقاً لقيمتها العادلة وعلى هذا الأساس نفسه يتم إظهار المحاصيل الزراعية أيضا، ويتم الاعتراف بالفرق بين القيمة العادلة وكلفة البيع في بيان الدخل، وبذلك تعكس محاسبة القيمة العادلة الحقائق الاقتصادية للنشاط الزراعي.

ثالثاً: الاعتراف بالمخاطر الاقتصادية:لا شك أن المعايير المحاسبية الجديدة المتعلقة بالقيمة العادلة للأدوات المالية قد عنيت لأول مرة بموضوع المخاطر المالية وإدارتها، فلم تعد المحاسبة تقتصر على تسجيل وتبويب وعرض المعلومات المالية بل أصبحت المحاسبة أداة لتقييم المخاطر وإدارتها، بحيث أن أي حدث اقتصادي ناجم عن قرار استثماري في الشركة يأخذ في الاعتبار المخاطر المالية لهذا القرار، وليس فقط مجرد عكس هذا الحدث الاقتصادي في الحسابات.

[1] نعيم سابا خوري، **مرجع سابق**، ص 17.

أي أن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في ابعد من ذلك، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها، وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية، وفي أسعار الفوائد، وفي أسعار العملات الأجنبية وفي مقدرة المدينين على الدفع، وتركيزات الديون، ومقدرة الشركة على تسديد التزاماتها الجارية، وهذه المخاطر ذات جذور اقتصادية بحته.

رابعا: تعزيز الأسواق المالية:أن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تحقق منفعة رئيسية للمستثمرين، لتقدير استثماراتهم واستنباط توقعاتهم المستقبلية، واتخاذ قراراتهم الاقتصادية المناسبة. ومن جهة أخرى فان المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع ولهذا السبب كان من المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دولياً في إعدادها، وحيث أن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني، فانه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية.

هذا وان الأسواق المالية تعمل على حماية المستثمرين وتوفر لجميع المتعاملين فيها الشفافية الكاملة على قدم المساواة فإنها تعتبر أداة هامة لقوى السوق فهي تساعد على جذب الاستثمارات المناسبة كما أنها توفر السيولة في الاقتصاد.[1]

خامساً: تدعيم الشفافية في الاقتصاد:

تعتبر الشفافية عنصراً هاماً من عناصر الحاكمية المؤسسية كما تستجيب لحق الجمهور في الاطلاع والمعرفة عن المعلومات العامة.

إن البيانات المالية للوحدات الاقتصادية هي وسائل هامة لتوصيل المعلومات المالية إلى جميع أنحاء القطاعات الاقتصادية سواء لأغراض الاقتصاد الكلي أو الاقتصاد الجزئي. ويمكن دراسة ومعالجة عدد من الظواهر والمشاكل الاقتصادية من خلالها. ولذلك يجب أن تتضمن البيانات المالية معلومات كاملة ودقيقة يركن إليها وتقدم في أوقاتها.

من هنا فان الشفافية والاقتصاد متلازمان، فبدون الشفافية يستشري الفساد والتلاعب وتمنع المساءلة، وبدون الحصول على معلومات مناسبة لا يمكن دراسة اتجاهات الاقتصاد وإجراء

[1] نعيم سابا خوري، **مرجع سابق**، ص 17.

الإصلاحات الاقتصادية، ولذلك فان متطلبات الإفصاح في محاسبة القيمة العادلة تلعب دوراً مهماً في دراسة الاقتصاد والوقوف على اتجاهاته.[1]

[1] نعيم سابا خوري، **مرجع سابق**، ص ص(18-19)

خلاصة الفصل:

لقد حاولنا من خلال هذا الفصل معرفة سبب إصدار المعايير المحاسبة الدولية وذلك بسبب ممارسات محاسبة مختلفة فان هدف المعايير المحاسبة الدولية وهي توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة وتقليل اختلافات الممارسات المحاسبة ليكن تعامل بين الدول المتطور والنامية يكون سهلا حيث ركزت المعايير المحاسبة الدولية في الأوان الأخيرة عن القيمة العادلة ،حيث إن القيمة العادلة لها اثر كبيرة على القوائم المالية والاقتصاد ،بأنها تقوم بزيادة في أرباح ومركزها وتشجيع والتركيز على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل والأداء الاقتصادي للمنشاة في الأجل القصير استخدامها بشكل التقارير المالية وفي النهاية للقيمة العادلة لها اثر أيضا على الاقتصاد ،حيث توفر الأسواق الجاهزة ، والأسواق المالية الفاعلة وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.

الفصل الثالث :الدراسة الميدانية

تمهيد

يتناول هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة اثر القيمة العادلة على القوائم المالية ومعوقات في تطبيق القيمة العادلة في الجزائروذلك بتتبع الأسلوب وصفي لمنهج الدراسة، والافراد مجتمع الدراسة وعينتها ،وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطرق اعدادها ،وصدقها وثباتها ،كما يتضمن هذا الفصل وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها ،وأخيرا المعالجات الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل الدراسة لمحاور الاستبيان الذي يتضمن التكلفة التاريخية في القوائم المالية ، واثر القيمة العادلة على القوائم المالية ،والمحور الثالث معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى الدراسة الميدانية

- المبحث الأول:منهجية الدراسة الميدانية
- المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

المبحث الأول :منهجية الدراسة الميدانية

يتناول المبحث الحالي مكونات ومنهجية الدراسة الميدانية، من خلال عرض مجتمع وعينة الدراسة، مع توضيح حدودها والمشاكل والصعوبات التي اعترضتنا اثناء تنفيذها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

أولا :**منهجية الدراسة.**

من اجل تحقيق أهداف الدراسة تم اللجوء الى الاستبيان **كاداة** لجمع المعلومات الأولية، وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المعدة مسبقا والتي توجه الى المستجوبين للحصول على اجابتهم ،فالمنهج المتبع هو المناهج الوصفي الذي يعتمد على دراسة الواقع كما هي في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا للمجتمع

ثانيا :مجتمع العينة.

يتكون مجتمع الدراسة من المختصين في مجال المحاسبة تتمثل من مهنيين واكاديميين ولقد حصر المجتمع الدراسة من أساتذة الجامعيين وخبراء محاسبين ومحافظي الحسابات ومعتمدين المحاسبيين .

3 عينة دراسة

بعد انتهاء من **إعداد** الاستبيان حيث تم توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة من مهنيين واكاديميين في كل من المدية والجزائر والبليدة ،تم اختيار عينة عشوائية بلغ حجمها 58 استبانة تم توزيع الاستبانات عليهم في حين انه لم يتم استرجاع 4 استبيانات ،**وتم استرجاع** 54 **استبانة وبعد فحص** الاستبيانات المستردة تم الغاء واحدة لأنه لم يتم الإجابة عنها، وبذلك يكون الاستبيانات الخاضعة **لدراسة** 53 **استبانة.**

حيث شملت من الأكاديميين ومهنيين في مختلف الولايات، وذلك ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1): يوضح الاحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
الاستمارات الموزعة	58	% 100
الاستمارات المسترجعة	54	% 93.10
الاستمارات غير	4	%6.89

مسترجعة		
الاستمارات الملغاة	1	% 1.72
الاستمارات الصالحة للاستعمل	53	% 91.37

المصدر: من اعداد الطالبة (اعتمادا على استمارات الاستبيان).

الملاحظ من خلال الجدول رقم (3-1)،ان العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 58 استمارة ، لقد تمت استرجاع 53 استمارة قابلة للدراسة،و4 استمارات لم تسترجع من افراد العينة ، ومنه سوف نقوم بدراسة 53 استمارة الاستبيان وتعادل 91.37 % من اجمالي الاستبيانات الموزعة.

المطلب الثاني: حدود وصعوبات الدراسة الميدانية.

يتمثل هذا المطلب عن حدود الدراسة الميدانية والى الصعوبات التي واجهتني لتنفيذ هذا البحث العلمي

أولا: حدود الدارسة الميدانية.

يمكن تبيين حدود هذه الدراسة الميدانية في الاتي:

1- **الحدود المكانية:** شملت عدة من ولايات منها المدية، الجزائر، والبليدة، بغرض الحصول على أكبر عينة ممكنة، وكذلك لرفض الكثير التجاوب مع الدراسة خاصة في بعض المناطق خاصة المهنيين.
2- **الحدود الزمانية:** امتدت هذه الدراسة للفترة مابين 14مارس 2016 الى 28افريل من نفس السنة.
3- **الحدود البشرية:** اعتمدت هذه الدراسة على اراء واجابات المهنيين (**خبراء محاسبون** ومعتمدين محاسبيين ومحافظو **الحسابات**) والأكاديميين من أساتذة جامعيين في الاختصاص.
4- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المحددة لمدى تأثير القيمة العادلة على اعداد القوائم المالية وفق المعايير محاسبة الدولية، في حين تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها من افراد العينة.

ثانيا: صعوبات الدراسة الميدانية

رغم أهمية الموضوع وعلاقته بمجتمع الدرلسة، الا انه لم تخلوا الدراسة من بعض الصعوبات والتي يمكن توضيح أهمها في الاتي:

- التأخر عن إعادة الاستبيان إلى الباحث يقلل من تمثيل العينة لمجتمع الدراسة وينتج عن ذلك عدم صلاحية النتائج للتعميم.
- إضافة الى عدم فهم خاصا محافظون ومراجعون اللغة العربية في الأسئلة له دراسة الفرنسية.
- يتأثر فرد من العينة في الاستبيان بطريقة وضع الأسئلة، ويكتشف هدف الباحث فيميل إلى الإجابة التي ترضي الباحث.
-عدم جدية بعض الافراد في الإجابة أو اللجوء إلى الإجابة العشوائية.
- قد يفسر فرد من العينة بعض الأسئلة تفسيرا خاطئا فتأتي أجابته غير دقيقة.
- أن كثير من عيوب الاستبيان يمكن تلافيها إذا كان الاتصال مباشر بين الباحث والمشارك.
- عدم وجود عناوين الكترونية مجمعة لمختلف فئات افراد العينة المعينة بالدرلسة، ضمن مواقع انترنت خاصة بكل فئة يسهل من خلالها علينا التواصل مع هذه الفئات بشكل مباشر (خاصة الأكاديميين ومحافظي الحسابات).

المطلب الثالث: اعداد وعرض الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المطلب اهم العناصر التي تمت مراعاتها لدى اعداد أداة الدرلسة، وكذا أدوات عرض والتحليل البيانات وعرض موجز هيكل الاستبيان والى الصدق والثبات للاستبيان.

اولا: اعداد استمارة الاستبيان

هناك جملة من النقاط التي حاولنا مراعاتها لدى اعداد استمارة الاستبيان اهمها:

- ان تكون الأسئلة واضحة، لستخدم لغة بسيطة وموجزة.
- تصميم الأسئلة بوضوح ويكون تتابعها منطقيا، وان تسهل تنسيق الاستبيان الإجابة علية.
- ان تكون التعليمات الموجهة للباحثين يسهل اتباعا وتمييزها عن الأسئلة الاستبيان.
- تحقق من ان الاستبيانات تقدم كل المعلومات اللازمة لحساب تقديرات كل مؤشر.
- تم طباعة الاستبيان على الورق العادي (Format A4).

ثانيا: أدوات عرض وتحليل بيانات الدراسة

بالنسبة لمحاور الاستبيان، تم تجميع وتبويب إجابات **أفراد في برنامج** spss الذي يتيح جملة من الأساليب الإحصائية المساعدة على التحليل الجيد والموضوعي لمخرجات الاستبيان، ومن بين هذه الأساليب نجد: التكرارات، النسب المئوية، المتوسطات الحسابية، الانحرافات المعيارية، وهي الأساليب التي استخدمنها وفق ما يلي:

1 **التكرارات والنسب المئوية:** بغية التفريق بين الفئات العينة، بناءا على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات افراد الغينة الى اجمالي العينة، تم اعتماد هذين المؤشرين في كافة عبارات الاستبيان.

2 المتوسطات الحسابية: باعتبارها حد مقاييس النزعة المركزية، تم **لستعمل المتوسط الحسابي** لمعرفة الاتجاه العام لإجابات افراد عينة الدراسة، فتم حساب المتوسط الحسابي لكل المحاور **والمتوسط الى كل محور.**

3الانحرافات المعيارية: لمعرفة درجة التشتت القيم عن المتوسط الحسابي، ثم احتساب الانحراف المعياري لكل عبارة من المحاور والانحراف الإجمالي للمحور.

ثالثا: عملية توزيع الاستبيان

عملية توزيع استمارة الاستبيان وهيكله

طريقة نشر الاستبيان

-الذهاب شخصيا الى الأشخاص المعنيين.
-الاستعانة بالغير.
-عن طريق البريد الالكتروني.

رابعا :هيكل الاستبيان

المحور الأول: الذي يمثل معلومات عامة حول العينة .

المحور الثاني: كان تحت عنوان التكلفة التاريخية يحتوي على 6 أسئلة دار محتواها على أهمية التكلفة التاريخية في القياس والافصاح في القوائم المالية.

المحور الثالث: تمثل عنوان عن القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية ويحتوي على 7 أسئلة حيث دار محتواها على **أثر** القيمة العادلة على القوائم المالية

المحور الرابع:تحت عنوان معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ويحتوي على 7 أسئلة حيث احتوى عن أسباب التي جعلت الجزائر مازالت لم تطبق القيمة العادلة.

وقد استخدم مقياس ليكارت الخماسي لبيان **أراء** افراد عينة الدراسة حول **العبارة في الاستبانة**.

الجدول رقم(3-2): يوضح مقياس ليكارت الخماسي **للمتوسط الحسابي**.

البيان	**موافق بشدة**	**موافق**	محايد	غير موافق	غير موافق **بشدة**
القيمة	5	4	3	2	1

المصدر: **من اعداد الطالبة** مقياس ليكارت الخماسي

الخطوة التالية هي حساب المتوسط الحسابي الذي على أساس قيمة يتم تحديد الاتجاه على النحو **التالي**:

الجدول رقم(3-3): يوضح مقياس ليكارت الخماسي المترجح المتوسط الحسابي

البيان	**موافق بشدة**	**موافق**	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
القيمة	(1.80-1)	(2.60-1.81)	(3.40-2.61)	(4.20-3.41)	(5.00-4.21)

المصدر من اعداد الطالبة من المرجح المتوسط الحسابي ليكارت الخماسي.

خامسا :صدق والثبات

بعد وضع أسئلة الاستبيان تم عرضه على مجموعة من أساتذة محكمين متخصصين في المحاسبة ،**بغرض** التدقيق والتحقيق من وضوح الأسئلة وصحة صياغتها وتصحيح مايمكن تصحيحه، وقد اخذت من الأساتذة مجموعة من الملاحظات والتصحيحات ،ثم اخذها بعين الاعتبار ولاختيار أداة القياس الاستبيان، تم استخدام معامل الثبات الفاكونباخ لقياس درجة مصداقية الاستبيان وقد كانت **النتائج** كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (3-4): يوضح نتائج معامل لاكرونباخ:

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	معامل الصدق
المحور الاول	6	%69.2	%83.32
المحور الثاني	7	%61.8	%78.61
المحور الثالث	7	%55.7	%70.57
الإجمالي الفقرات	20	%81	%90

المصدر : من اعداد الطالبة استنادا للاستبيان ونتائج SPSS .

من خلال الجدول أعلاه يبين لنا ان قيمة الثبات هي 0.81 ما يدل على ان الثبات جيد جدا رغم هناك ضعف معاملا ثبات بعض محاورها، وان معاملات الصدق جيدا جدا يؤكد صدق فقرات الاستبانة ب 90 بالمئة منها كانت الإجابة العينة متقاربة بشكل كبير وهي نسبة تعبر عن مدى مصداقية المستوجبين وبالتالي تعميم النتائج على مستوى الدراسة

بعد انتهاء من إعداد الاستبيان حيث تم توزيع الاستبيان على العينة المستهدفة من مهنيين وأكاديميين في كل من المدية الجزائر والبليدة

خامسا: صدق الاتساق الداخلي

وقد قام الباحث بحساب الاتساق الداخلي للاستبيان على عينة الدراسة وذلك بحساب معامل ارتباط سيبرمان وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي (spss) بين كل العبارات والدرجة الدرجة الكلية للمحور التابعة والجداول التالية توضح ذلك .

1. الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول :

جدول رقم (3-5):الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول (التكلفة التاريخية في القوائم المالية):

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق في التسجيل المحاسبي.	**0.847	0.000
02	تكلفة التاريخية تعتبر المبدأ الذي يقوم	**0.902	0.000

	بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية.		
03	يتطلب في التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات الإثبات.	0.733**	0.000
04	الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شانه اسقاط كثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.	0.909**	0.000
05	أفضل المقاييس في القوائم المالية هي التكلفة التاريخية .	0.869**	0.000
06	فقدانالتكلفةالتاريخيةللملائمةوضعهامحل انتقاد كبير.	0.193*	0.167

**مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$ =0.01.

*مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$=0.05.

الجدول رقم (3-5) يبين معاملات الارتباط بين كل عبارة من العبارات المحور الأول التكلفة التاريخية في القوائم المالية والمعدل الكلي الفقراته، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.01) ماعدا الفقرة السادسة معنوية احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)، ويلاحظ ان مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من (0.01)و (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الأول صادقة .

2. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:

جدول رقم (3-6):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني (القيمة العادلة واثرها على القوائم المالية):

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤيه عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.	0.390	0.004

02	القيمة العادلة تحسن جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية، الملائمة، الموثوقية.	0.395	0.003
03	تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا يسهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية.	0.496	0.000
04	أفضل المقاييس التي تظهر حقيقة الظروف الاقتصادية هي القيمة العادلة.	0.544	0.000
05	يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة.	0.713	0.000
06	أن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تحقق منفعةرئيسية للمستثمرين.	0.512	0.000
07	القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.	0.805	0.000

**مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$ =0.01.

*مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$=0.05.

الجدول رقم (3-6) يبين معاملات الارتباط بين كل عبارة من العبارات المحور الثاني(القيمة العادلة واثرها على القوائم المالية)والمعدل الكلي الفقراته، والذي يبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة (0.01)،ويلاحظ ان مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من (0.01)و (0.05) وبذلك تعتبر فقرات المحور الثاني صادقة .

3. **الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني:**

جدول رقم (3-7):الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث (معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر):

رقم العبارة	العبارة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة sig
01	صعوبةتطبيق القيمة العادلة في الجزائر بسبب نقص التثقيف والوعي بالقيمة العادلة.	0.699**	0.000
02	عدم وجود أسواق مالية نشطة في الجزائر مما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.	0.255*	0.065
03	البيئة الجزائرية لا تتوفر على سوق المنافسة تامة.	0.833**	0.000
04	يحتاج المحاسبون والفئات ذات العلاقة الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة.	0.522**	0.000
05	لكل بيئة محاسبتها الخاصة يجب تكييف المعايير حتى تتلاءم مع البيئة الجزائرية.	0.475**	0.000
06	إن تطبيق القيمة العادلة في الجزائريوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية	0.279*	0.043
07	لاتؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى المنشآت الاعمال.	0.441**	0.001

**مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$ =0.01.

*مستوى الدلالة الإحصائية عند مستوى المعنوية $\propto$=0.05.

الجدول رقم (3-7) يبين معاملات الارتباط بين كل عبارة من العبارات **المحور الثالث** (معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر) والمعدل الكلي الفقراته، والذي يبين **إن** معاملات الارتباط المبينة دالة عند **مستوى دلالة** (0.01) ماعدا الفقرتين و الثانية والسادسة معنوية احصائيا عند مستوى دلالة (0.05)،،ويلاحظ ان مستوى الدلالة لكل الفقرات اقل من (0.01)**و** (0.05) **وبذلك تعتبر فقرات** المحور الثالثة صادقة .

المبحث الثاني: معالجة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث دراسة تحليلية لمحاور الاستبيان لكل من التكلفة التاريخية في القوائم المالية واثر القيمة العادلة على القوائم المالية ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر من خلال استعمال المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية .

المطلب الأول :وصف وتحليل الخصائص الديموغرافية للعينة

أولا: المؤهل العلمي

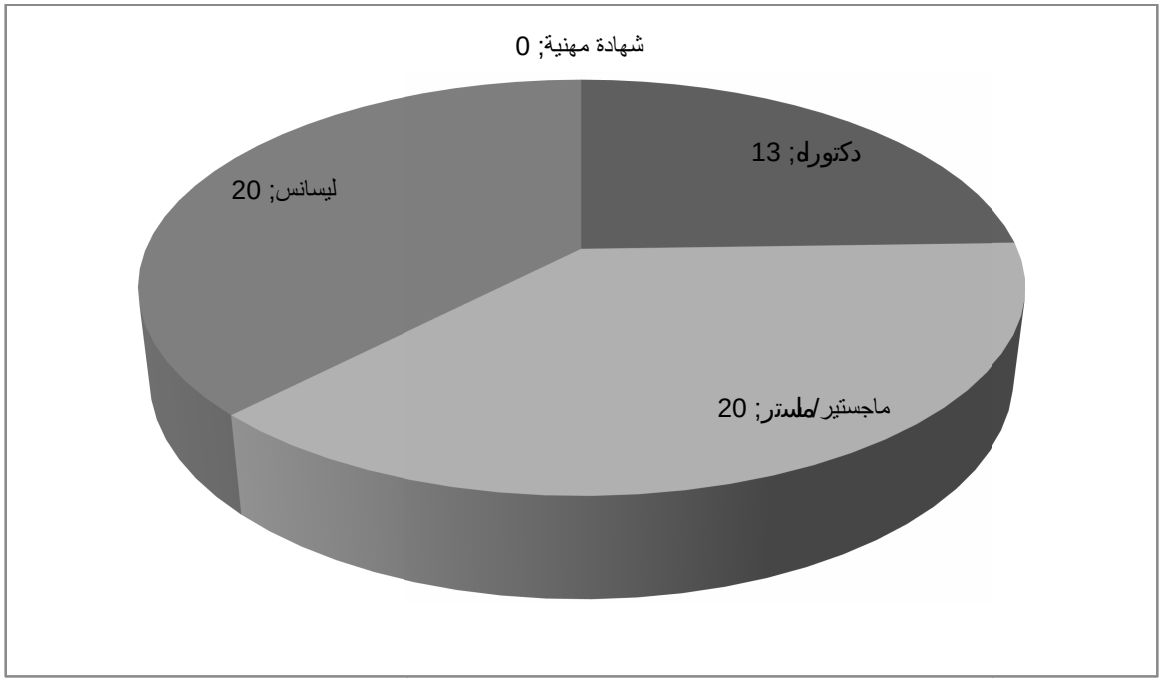
عرض دراسة وصفية إحصائية لأفراد العينة الدراسة:

الجدول رقم (3-8): توزيع افراد العينة حسب المؤهل العلمي :

المؤهل العلمي	التكرار المطلق	النسبة النسبي
دكتوراه	13	%24.6
ماجستير/ماستر	20	%37.7
ليسانس	20	%37.7
شهادة مهنية	0	%0
مجموع	53	%100

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-1): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي.



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الجدول أعلاه.

من خلال الجدول (3-8) السابق يتضح لنا توزيع النسب المؤهل العلمي لأفراد العينة، بحيث نجد ان معظم افراد العينة بالنسبة 37.7% لهم مؤهل العلمي ليسانس وماجستير/ماستر، اما بالنسبة الى دكتوراه 24.6%، وهذه مؤشرات جيدة تساعد في اخذ هذه الآراء بعين الاعتبار في الدراسة.

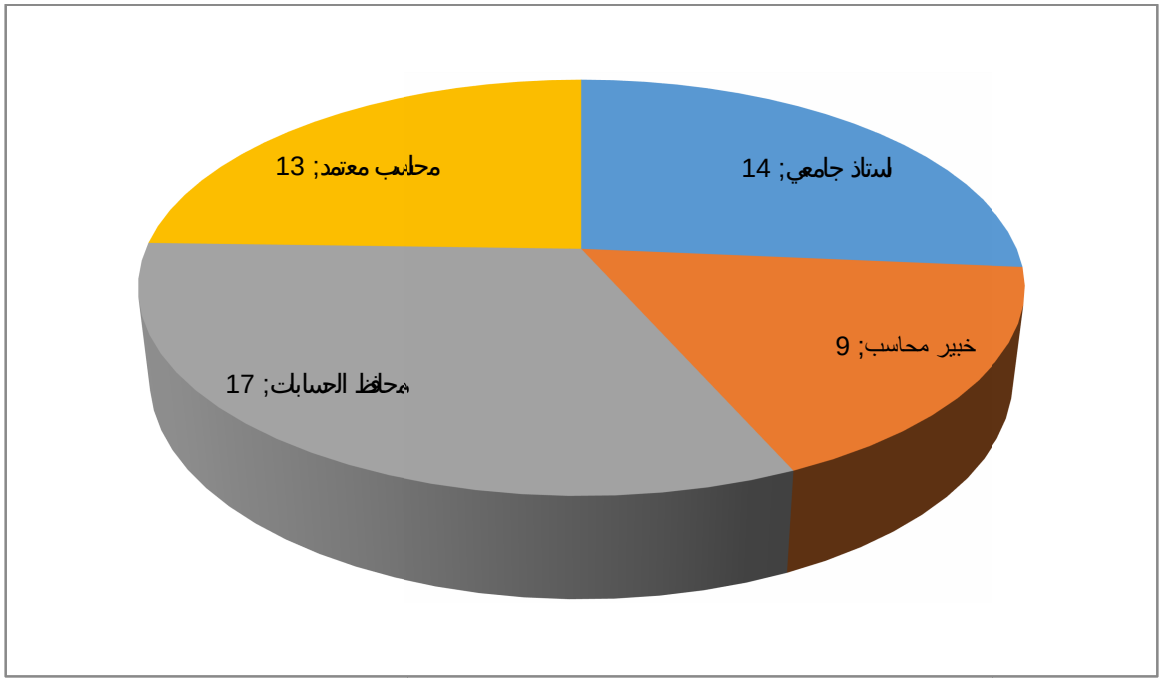
ثانيا:الوظيفة الحالية

الجدول رقم (3-9): توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة المسمى الوظيفي .

الوظيفة الحالية	التكرار المطلق	النسبة النسبي
أستاذ جامعي	14	%26.4
خبير محاسب	9	%17
محافظ الحسابات	17	%32.1
محاسب معتمد	13	%24.5
المجموع	53	%100

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-2): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة الحالية.



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الجدول أعلاه.

جدول رقم (3-9) يبين توزيع عينة الدارسة حسب متغير الوظيفة الحالية ،حيث تبين ان 26.4%من افراد عينة الدراسة أساتذة جامعيين ،وان 17% من خبراء محاسبيين و32.1% **من محافظي الحسابات** ،وما نسبته 24.5% من المحاسبيين المعتمدين.

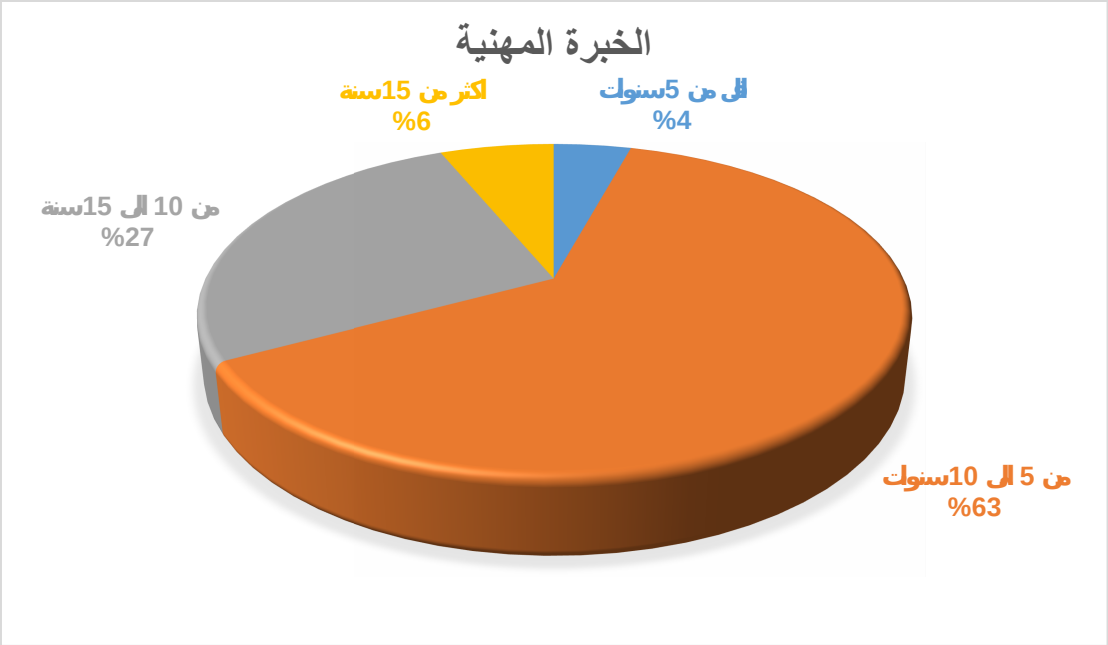
ثالثا: الخبرة المهنية:

الجدول رقم (3-10): توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار المطلق	النسبة النسبي
اقل من 5سنوات	2	%3.8
من 5 الى 10سنوات	30	%56.6
من 10 الى 15سنة	18	%24
اكثر من 15سنة	3	%5.6
المجموع	53	%100

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية.



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الجدول أعلاه.

جدول رقم(3-10): يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية، حيث تبين ان 3.8% من افراد عينة الدارسة خبرتهم المهنية اقل من 5سنوات، و56.6 %من افراد العينة خبرتهم محصورة بين 5 و10سنوات،24 %خبرتهم من 10 الى 15سنة،5.6%خبرتهم اكثر من 15سنة

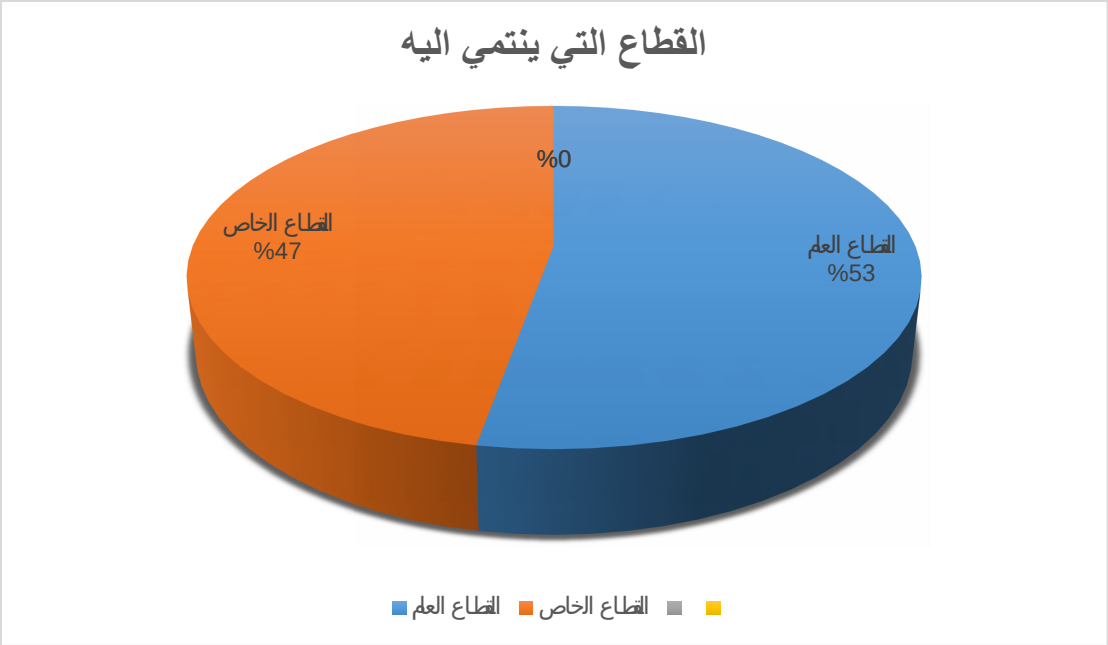
رابعا: القطاع الذي تنتمي اليه.

الجدول رقم (3-11): توزيع عينة الدراسة حسب متغيرة القطاع الذي تنتمي اليه

القطاع الذي تنتمي اليه	التكرار المطلق	النسبة النسبي
القطاع العام	28	%52.8
القطاع الخاص	25	%47.2
المجموع	53	%100

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

الشكل رقم (3-3): تمثيل عينة الدراسة حسب متغير القطاع الذي تنتمي اليه.



المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى الجدول أعلاه.

جدول رقم(3-11): يبين توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع الذي ينتمي اليه ، حيث تبين ان 52.8% من افراد عينة الدارسة ينتمون الى القطاع **العلم**، و47.2%من افراد العينة ينتمون الى القطاع الخاص .

المطلب الثاني :تحليل نتائج الدراسة الميدانية

نوضح في هذا المطلب نتائج التحليل الاحصائي المتعلقة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل المحاور الثالثة للبحث .

أولا: تحليل نتائج المحور الأول (التكلفة التاريخية في القوائم المالية):

1 -**عبارات المحور الأول.**

جدول رقم (3-12):عبارات المحور الأول (التكلفة التاريخية في القوائم المالية):

رقم العبارة	العبارة
01	تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق في التسجيل المحاسبي.
02	تكلفة التاريخية تعتبر المبدأ الذي يقوم بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية.

03	يتطلب في التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات **الإثبات**.
04	**الاعتماد** على أساس التكلفة التاريخية من شانه اسقاط كثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.
05	**أفضل** المقاييس في القوائم المالية هي التكلفة التاريخية .
06	فقدانالتكلفةالتاريخيةللملائمةوضعهامحل **انتقاد** كبير.

المصدر:من اعداد الطالبة من الاستبيان.

منه سوف نقوم بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

2-**تحليل النتائج المحور الأول.**

الجدول رقم (3-13): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

رقم العبارة	المؤشرات الاحصائية			الاجابات						التكرار
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	**موافق** شدة	**موافق**	محايد	غير موافق	غير موافق شدة		النسبة
1	3.79	0.717	**موافق**	3	42	2	6	-	ت	
				5.7	79.2	3.8	11.3	-	%	
2	2.02	0.693	غير موافق	-	4	1	40	8	ت	
				-	7.5	1.9	75.5	15.1	%	
3	1.85	0.361	غير موافق	-	-	-	45	8	ت	
				-	--	-	84.9	15.1	%	
4	2.17	0.914	غير موافق	-	9	-	35	9	ت	
				-	17	-	66	17	%	
5	1.92	0.805	غير موافق	-	2	9	25	17	ت	
				-	3.8	17	47.2	32.1	%	

6	4.04	0.479	موافق	6	44	2	1	-	ت
				11.3	83	3.8	1.9	-	%
	2.631	0.4316		المتوسط الحسابي والانحراف المعياري					

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

نحلل الإجابات المتعلقة بالجدول رقم (3-13)الذي يمثل التكلفة التاريخية في القوائم المالية

العبارة الأولى: نلاحظ ان اغلبية المستجوبين يرون بان تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق في القوائم المالية **وذلك بنسبة** 79.2 %أي ما يعادل 42 **فردا اجابة بموافق و**5.7% **بموافق بشدة اما** بنسبة 11.3% من الافراد يرون بان التكلفة التاريخية لا تتميز بسهولة التطبيق وهناك 3.8 %اجابتهم محايدة ، وذلك بالنظر الى الوسط الحسابي للإجابات والمقدر ب:3.79 فهو يعبر عن الفئة (3.41-4.20) في مقياس ليكارت الخماسي بموافق ،وان انحراف المعياري قدر ب0.717 **دلالة على التشتت** النسبي للإجابات ومنه نلاحظ ان العبارة محققة بان تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق في القوائم المالية .

العبارة الثانية: 75.5% **أجابوا** "غير موافق" ،15.1 %ما يعادل 8 افراد من العينة أجابوا ب "غير **موافق بشدة**" ،7.5 %**أجابوا** "**موافق**" ،وهناك فرد واحد كان محايد ،وبلغ المتوسط الحسابي 2.02 وهو يعبر عن الفئة (1.81-2.60) من مقياس ليكارت الخماسي ، بالإضافة الى الانحراف المعياري **المقدر ب** 0.683 والذي يؤكد تمركز افراد العينة بإجابة ب غير موافق وهذا يبين ان تكلفة التاريخية **لا** تعتبر المبدأ الذي يقوم بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية.

العبارة الثالثة : نلاحظ ان نسبة 84.9 %من افراد العينة اجابوا ب " غير موافق"، **اما بنسبة** 15.1 %**اجابوا ب** "غير موافق بشدة " **بالإضافة الى المتوسط الحسابي** 1.85 وهو يعبر عن الفئة (1.81-2.60) ليكارت الخماسي ،والانحراف المعياري منخفض قدره ب0.361 دلالة ومن يركز إجابة الافراد العينة "غير موافق" ومنه لا يتطلب في التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات الإثبات.

العبارة الرابعة: نجد ان نسبته 66% **اجابوا ب** "غير موافق"، **وتساوى كل من الإجابة ب** "**موافق** "**و**"غير موافق بشدة" قدرة نسبتها ب17%، **وبلغ المتوسط الحسابي** 2.17 ما يوافق القيمة (1.81-2.60) من مقياس ليكارت الخماسي "غير موافق"، اما الانحراف المعياري فبلغ 0.914 ،**ونستنتج ان**

هناك معارضين من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شانه اسقاط كثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.

العبارة الخامسة: 47.2%**أجابوا** "غير موافق" ما يعادل 25 افراد من العينة ، 32.1%**أجابوا** ب "غير موافق بشدة" ،**بنسبة** 17%اجابوا بمحايد ،3.8% **أجابوا** "**موافق**" ،**وبلغ المتوسط الحسابي** 1.92 وهو يعبر عن الفئة (1.81-2.60) من مقياس ليكارت الخماسي "غير موافق"، **بالإضافة الى** الانحراف المعياري المقدر ب 0.804 والذي يؤكد تمركز افراد العينة بإجابة ب غير موافق وهذا يبين **ان** التكلفة التاريخية ليست هي أفضل المقاييس في القوائم المالية .

العبارة السادسة: نلاحظ **ان نسبة** 83% من افراد العينة اجابوا ب "**موافق**"، **اما بنسبة** 11.3 **اجابوا** ب "**موافق بشدة** " ،**وبنسبة** 3.8 %اجابوا بمحايد ، وبنسبة 1.9 %**اجابوا** "غير موافق" **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.04 وهو يعبر عن الفئة (3.41-4.20) ليكارت الخماسي "**موافق**" ،**والانحراف** المعياري منخفض قدره ب0.479 دلالة ومن يركز إجابة الافراد العينة " **موافق**" ومنه **سببوضعهامحل انتقاد** كبير**بسبب** فقدانالتكلفةالتاريخيةللملائمة .

المحور الثاني: القيمة العادلة واثرها على القوائم المالية.

جدول رقم (3-14):عبارات المحور الثاني (القيمة العادلة واثرها على القوائم المالية):

رقم العبارة	العبارة
01	توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤيه عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.
02	القيمة العادلة تحسن جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية، الملائمة، الموثوقية.
03	تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا يسهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية.
04	**أفضل** المقاييس التي تظهر حقيقة الظروف الاقتصادية هي القيمة العادلة.
05	يعتبر السعر السوقي **أفضل محدد ل**لقيمة العادلة.
06	أن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تحقق منفعةرئيسية للمستثمرين.
07	القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

المصدر من إعداد الطالبة من الاستبيان.

2-**تحليل النتائج المحور الثاني**

الجدول رقم (3-15): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

رقم العبارة	المؤشرات الاحصائية			الاجابات					التكرار
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	موافق شدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق شدة	النسبة
1	4.13	0.556	موافق	11	39	2	1	-	ت
				20.8	73.6	3.8	1.9	-	%
2	4.08	0.781	موافق	13	35	2	2	1	ت
				24.5	66	3.8	3.8	1.9	%
3	4.43	0.772	موافق شدة	30	18	3	2	-	ت
				56.6	34	5.7	3.8	-	%
4	4.15	0.969	موافق شدة	23	21	3	6	-	ت
				43.4	39.6	5.7	11.3	-	%
5	4.55	0.695	موافق شدة	33	18	-	2	-	ت
				62.3	34	-	3.8	-	%
6	4.04	0.759	موافق	12	35	2	4	-	ت
				22.6	66	3.8	7.5	-	%
7	4.38	0.837	موافق شدة	28	21	-	4	-	ت
				52.8	39.6	-	7.5	-	%
	0.427 57	4.2507		المجموع المتوسط الحسابي والانحراف المعياري					

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

نحلل الإجابات المتعلقة بالجدول رقم (3-15)الذي يمثل القيمة العادلة واثرها على القوائم المالية:

العبارة الاولى: نلاحظ ان نسبة 73.6 %من افراد العينة اجابوا ب " موافق"، اما بنسبة 20.8%اجابوا ب " موافق بشدة " ،وبنسبة 3.8 %اجابوا بمحايد ، وبنسبة 1.9 %اجابوا "غير موافق" بالإضافة الى المتوسط الحسابي4.13 وهو يعبر عن الفئة (3.41-4.20) ليكارت الخماسي "موافق" ،والانحراف المعياري قدره ب0.556 ونلاحظ ان العبارة محققة " موافق" ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤيه عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.

العبارة الثانية:نلاحظ ان نسبة 66% من افراد العينة اجابوا ب " موافق"، اما بنسبة 24.5%اجابوا ب " موافق بشدة " ،وتساوي النسبة "محايد" و"غير موافق"ب3.8% ، وبنسبة 1.9% اجابوا "غير موافق بشدة " بالإضافة الى المتوسط الحسابي4.08 وهو يعبر عن الفئة (3.41-4.20) ليكارت الخمسي "موافق" ،والانحراف المعياري قدره ب0.781 ونلاحظ ان العبارة محققة " موافق" ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان القيمة العادلة تحسن جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية، الملائمة، الموثوقية.

العبارة الثالثة: نلاحظ ان نسبة 43.4% من افراد العينة اجابوا ب " موافق بشدة "، اما بنسبة 34%اجابوا ب " موافق " ،وبنسبة 5.7%اجابوا ب"محايد" ،وبنسبة ب3.8% اجابوا ب "غير موافق" ، بالإضافة الى المتوسط الحسابي4.43 وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "موافق بشدة " ،والانحراف المعياري قدره ب0.772 ونلاحظ ان العبارة محققة " موافق بشدة " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا يسهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية.

العبارة الرابعة: نلاحظ ان نسبة 56.6% من افراد العينة اجابوا ب " موافق بشدة "، اما بنسبة 39.6%اجابوا ب " موافق " ، ،وبنسبة ب11.3 اجابوا ب "غير موافق" ، وبنسبة 5.7% اجابوا ب"محايد" بالإضافة الى المتوسط الحسابي4.15 وهو يعبر عن الفئة (3.61-4.20) ليكارت الخماسي "موافق " ،والانحراف المعياري قدره 0.969 ونلاحظ ان العبارة محققة " موافق " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان أفضل المقاييس التي تظهر حقيقة الظروف الاقتصادية هي القيمة العادلة.

العبارة الخامسة : نلاحظ ان نسبة 62.3 %من افراد العينة اجابوا ب " **موافق بشدة** "، **اما بنسبة** 34%**اجابوا ب** " **موافق** " ، ،**وبنسبة ب**3.8% **اجابوا ب** "غير موافق" ، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.55 وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق بشدة**" ،والانحراف المعياري قدره 0.659 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق بشدة** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان يعتبر السعر السوقي **أفضل محدد** للقيمة العادلة.

العبارة السادسة: نلاحظ ان نسبة 66% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** "، **اما بنسبة** 22.6% **اجابوا ب** " **موافق بشدة** " ، ،**وبنسبة ب**7.5% **اجابوا ب** "غير موافق" ،وأيضا جابوا ب" محايد" بنسبة 3.8%، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.04 وهو يعبر عن الفئة (4.20-3.61) ليكارت الخماسي "**موافق** " ،والانحراف المعياري قدره 0.759 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على أن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تحقق منفعةرئيسية للمستثمرين.

العبارة السابعة: نلاحظ ان نسبة 52.8%من افراد العينة اجابوا ب " **موافق بشدة**"، **اما بنسبة** 39.6%**اجابوا ب** " **موافق** " ، ،**وبنسبة ب**7.5% **اجابوا ب** "غير موافق" ، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.38 وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق** " ،والانحراف المعياري قدره 0.837 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق بشدة**" ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

المحور الثالث:معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

جدول رقم (3-16):عبارات المحور الثالث (معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر):

رقم العبارة	العبارة
01	صعوبةتطبيق القيمة العادلة في الجزائر بسبب نقص التثقيف والوعي بالقيمة العادلة.
02	عدم وجود أسواق مالية نشطة في الجزائر مما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
03	البيئة الجزائرية لا تتوفر على سوق المنافسة تامة.
04	يحتاج المحاسبون والفئات ذات العلاقة الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة.

05	لكل بيئة محاسبتها الخاصة يجب تكييف المعايير حتى تتلاءم مع البيئة الجزائرية.
06	إن تطبيق القيمة العادلة في الجزائريوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية
07	لاتؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى المنشآت الاعمال.

المصدر:منإعداد الطالبة من الاستبيان.

2-**تحليل النتائج المحور الثالث**

الجدول رقم (3-13): الوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث.

رقم العبارة	المؤشرات الاحصائية			الاجابات					التكرار
	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة	موافق شدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق شدة	السلبة
1	3.91	1.079	موافق	17	25	-	11	-	ت
				32.1	47.2	-	20.8	-	%
2	4.38	0.713	موافق	25	25	1	2	-	ت
				47.2	47.2	1.9	3.8	-	%
3	4.38	0.596	موافق شدة	22	30	-	1	-	ت
				41.5	46.6	-	1.9	-	%
4	4.47	0.868	موافق شدة	34	14	1	4	-	ت
				64.2	26.4	1.9	7.5	-	%
5	4.62	0.489	موافق شدة	33	20	-	-	-	ت
				62.3	37.7	-	-	-	%
6	3.89	0.640	موافق	4	43	2	4	-	ت
				7.5	81.1	3.8	7.5	-	%
7	3.83	0.612	موافق	1	47	-	5	-	ت
				1.9	88.7	-	9.4	-	%

	0.36808	4.2102		المجموع المتوسط الحسابي الانحراف المعياري

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال نتائج الاستبيان برنامج SPSS.

يشير الجدول رقم (3-13):معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

العبارة الاولى: نلاحظ ان نسبة 47.2% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** "، **اما بنسبة** 32.1%**اجابوا ب** " **موافق بشدة** " ، ،**وبنسبة ب**20.8% **اجابوا ب** "غير موافق" ، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**3.91وهو يعبر عن الفئة (3.61-4.20) ليكارت الخماسي "**موافق** " ،**والانحراف** المعياري قدره 1.079 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان **صعوبة**تطبيق القيمة العادلة في الجزائر بسبب نقص التثقيف والوعي بالقيمة العادلة.

العبارة الثاني: نلاحظ ان نسبة 47.2% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** " و"**موافق بشدة**" **بتساوي** في ما يعادل الافراد العينة 25 **فرد، وبنسبة** 3.8% **اجابوا ب** "غير موافق" ،**بنسبة** 1.9% **اجابوا ب**"محايد"، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي** 4.38 وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق بشدة** " ،والانحراف المعياري قدره 0.713 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق** " ،**ونستنتج** ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان عدم وجود أسواق مالية نشطة في **الجزائر** مما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

العبارة الثالث: نلاحظ ان نسبة 46.5% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** "، **اما بنسبة** 41.5%**اجابوا ب** " **موافق بشدة** " ، ،**وبنسبة ب**1.9% **اجابوا ب** "غير موافق" ، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.38وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق بشدة** " ،**والانحراف** المعياري قدره 0.596 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق بشدة** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان يحتاج المحاسبون والفئات ذات العلاقة الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة.

العبارة الرابع: نلاحظ ان نسبة 64.2% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق بشدة** "، **اما بنسبة** 26.4%**اجابوا ب** " **موافق** " ، **وبنسبة** 1.9% **اجابوا ب** " **موافق بشدة** " ، **بالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.47وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق بشدة** " ،والانحراف المعياري قدره 0.868 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق بشدة** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات

افراد العينة المدروسة على ان يحتاج المحاسبون والفئات ذات العلاقة الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة.

العبارة الخامس: نلاحظ ان نسبة 62.3% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق بشدة** "، **اما بنسبة** 37.7%**اجابوا ب** " **موافق** " ، **وبالإضافة الى المتوسط الحسابي**4.72وهو يعبر عن الفئة (4.21-5) ليكارت الخماسي "**موافق بشدة** " ،والانحراف المعياري قدره 0.489 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق بشدة** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على ان لكل بيئة محاسبتها الخاصة يجب تكييف المعايير حتى تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

العبارة السادسة: نلاحظ ان نسبة 81.1% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** "، **اما بنسبة** 7.5%**اجابوا ب** " **موافق بشدة**" و"غير موافق" **بتساوي** ، **اما بنسبة** 3.8 **اجابوا ب**"محايد" **وبالإضافة الى المتوسط الحسابي**3.89وهو يعبر عن الفئة (3.66-4.20) ليكارت الخماسي "**موافق** " ،والانحراف المعياري قدره 0.640 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة على إن تطبيق القيمة العادلة في الجزائريوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.

العبارة السابعة :نلاحظ ان نسبة 88.7% من افراد العينة اجابوا ب " **موافق** "، **اما بنسبة** 9.4% **اجابوا** "غير موافق" ، **اما بنسبة** 3.8 **اجابوا**"محايد" **وبالإضافة الى المتوسط الحسابي**3.83وهو يعبر عن **الفئة** (3.66-4.20) ليكارت الخماسي "**موافق** " ،والانحراف المعياري قدره 0.612 **ونلاحظ ان العبارة محققة** " **موافق** " ،ونستنتج ان هناك تأكيد من خلال إجابات افراد العينة المدروسة **على ان** لاتؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب **للمساعدة** في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى **المنشآت الاعمال**.

خلاصة الفصل

مايمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميدانية هومن خلال تحليل النتائج نلاحظ ان التكلفة التاريخية في القوائم المالية تبين لنا الافراد العينة المدروسة متفقون ان على التكلفة التاريخية تتميز بسهولة التطبيق في القوائم المالية مع ذاك أدى نفس العينة على انها ليست أفضل قياس لأنها تفتقد للملائمة والموضوعية ذلك ماجعلها محل الانتقاد كبير.

بينما اتفقوا على إن القيمة العادلة لها أثر كبير على القوائم المالية كأساس للقياس والافصاح ولا تساهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية لأنها توفر لنا معلومات ملائمة جدا لاتخاذ القرارات للمستثمرين.

من خلال المحور الثالث حيث تناول معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وذلك بسبب نقص التثقيف وعدم وجود أسواق مالية نشطة في الجزائر مما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ونلاحظ أيضا ان اغلبية افراد العينة متفقون على ان الحل الأمثل لتطبيق القيمة العادلة هو يجب تكييف المعايير حتى تتلاءم مع البيئة الجزائرية ويحتاج المحاسبون الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة في الجزائر.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

سعت هذه الدراسة على معرفت القيمة **العادلة، وسبب الذي دعاإلى** استخدام القيمة العادلة **كأداة** للقياس والافصاح والتخلي عن التكلفة التاريخية **لإعداد** القوائم المالية في كثير من الدول **العالم،** من خلالها تعرفنا على القيمة العادلة وأثرها **من الجانب العلمي والعملي، وذلكلمعالجة** الإشكالية الرئيسية **للبحث، توصلنا الى مجموعة من النتائج التي تمس الإطار الظري وذلك من اجل معرفة ما إذا** كانت هناك **أثر** القيمة العادلة على القوائم المالية.

وبناءا على ما سبق حاولنا خلال درلستنا معرفة السبب الذي جعل مجلس المعايير المحاسبة المالية التوجه الى القيمة العادلة حيث اثبتت الدراسة ان تطبيق القيمة العادلة واثرها على القوائم الماليةتساعد الأطراف ذو الصلة وخاصة المستثمرين من اجل اتخاذ القرار المناسب،حيث تعطي القيمة العادلة صورة أقرب الى الواقع 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، وعلى ضوء ما تم وتحليله تبين ان تطبيق محاسبة القيمة العادلة في اعداد البيانات المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف والأوضاع الاقتصادية ،وبالتالي فقد أصبحت نلقى قبولا واعترافا عاما بها، الا ان هناك بعض الانتقادات التي وجهت الى هذه المقياس .

ومن خلال الدرلسة الميدانية**التي قمنا** بها، بدراسة آراء المهنيين والأكاديميين حيث اجمع اهل الاختصاص ان القيمة العادلة لها **أثر** إيجابي على القوائم المالية، وان البيئة الجزائرية ليست مستعد تماما الى تطبيق القيمة **العادلة في** القوائم المالية.

اختبار الفرضيات

من خلال ماتم عرضه في النظري والتطبيقي قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية،توصلنا اثناء اختبار الفرضيات الى النتائج التالية :

- **الفرضية الاولى:** الذي جاء فيها " فقدان التكلفة التاريخية للملائمة والموضوعية في التسجيل المحاسبي مما دعت مجالس معايير محاسبة الدولية التوجه نحو القيمة **العادلة**"من خلال الفصل الأول من النظري والمحور الأول من الدراسة الميدانية مما اتضح لنا ان الفرضية صحيحة بان تكلفة التاريخية تفتقد للملائمة والموضوعية في القوائم المالية وذلك استنادا على موافقة العينة في المحور الأول للاستبيان.

- **الفرضية الثانية :** الذي جاء فيها "القيمة العادلة لها تأثير من حيث القياس والافصاح على الاعداد القوائم المالية وفق المعايير محاسبة الدولية" **من خلال الفصل الثاني من** النظري والمحور الثاني من الاستبيان حيث اتضح ان الفرضية صحيحة بان القيمة العادلة تساهم في اتخاذ القرارات للمستثمرين وان القيمة لها اثر كبير في القوائم المالية وذلك استنادا الى اراء المهنيين والاكاديميين .
- **الفرضية الثالثة:** الذي جاء فيها "ليست مستعدا البيئة محاسبية في الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة" من خلال المحور الثالث من الدارسة الميدانية اتضح لنا ان الفرضية صحيحة حيث يوجد كثير من المعوقات في تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ومن أهمها **عدم** وجود أسواق نشطة في البيئة الجزائرية وذلك استناد على موافقة العينة بصحة الفرضية.

نتائج الدراسة

ومن ابراز النتائج التي توصلت اليها **الدراسة**:

- زيادة واتساع نطاق القياس والإفصاح **على** أساس القيمة العادلة بالقوائم المالية لمختلف منشآت الأعمال والخدمات، وزيادة الأهمية النسبية للأصول والالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة، وهو ما يزيد من أهمية مراجعتها وأثرها **على** عملية المراجعة
- أظهرت معايير المحاسبة الدولية بانه يوجد هناك **أثر للمعلومات المنشورة في القوائم** المالية بالقيمة العادلة على قرارات المستثمرين.
- أظهرت النتائج الإحصائية ان تطبيق القيمة العادلة لا يسهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية .
- يواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر جملة من المعوقات يأتي على راسها ضعف **الوعي** لهذه المفهوم والبيئة الجزائرية وكذا عدم وجود أسواق مالية نشطة في **الجزائر** ,مما يجب على المحاسبون والفئات ذات علاقة الى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة **العادلة**.
- استخدام القيمة العادلة **كأساس** للقياس لها اثار ونتائج مهمة على القوائم المالية **تمثل ذلك** بان أصبحت القوائم المالية تعطي صورة **أكثر** واقعية عن القيمة الاقتصادية للمنشاة.
- يؤدي استخدام القيمة العادلة الى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.

التوصيات

اما التوصيات التي تم التوصل اليها فهي كالاتي:

- ضرورة العمل على توفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة حيث تعد مشكلة الموثوقية اهم صعوبات تطبيق القيمة العادلة.
- يستحسن عند تطبيق أساس القيمة العادلة الاعتماد على مجموعة من الخبراء عنصر الذاتية.
- البحث عن أساليب أكثر موضوعية في تطبيق القيمة العادلة.
- وضع معايير المحاسبية محلية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائر.
- يجب على الجمعيات المهنية في الجزائر ان تؤدي دورها المطلوب في التثقيف والتأهيلوالتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى المنشآت الاعمال.
- يجب ان تكون هذه القوائم المالية قادرة على إعطاء معلومات مفيدة وملائمة وموضوعية تساعد المساهمين والمستثمرين في اتخاذ قرارات استثمارية مناسبة

افاق البحث

بالنسبة لأفاق البحث، فان هذه الدراسة تعتبر بمثابة بداية وانطلاق لدراسات أخرى تتناول تتماشى مع موضوع القيمة العادلة ،وعليه يمكن ان نقترح دراسة ما يلي :

- أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائرية.

المراجع

المراجع

أولا :الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأدوات المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، عمان ،2010.
2. أمين السيد احمد لطفي، إعداد والعرض للقوائم المالية في ضوء المعايير المحاسبة، دار الجامعة، الإسكندرية، 2008.
3. أمين السيد احمد لطفي، منظور التوافق المحاسبي، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
4. ثنائي قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2002-2003.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، ط1، الدار العلمية ودار الثقافة عمان، عمان،2000.
6. حسين يوسف القاضي، سمير معذي الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية معايير إعداد التقارير المالية الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، ج1، سورية ،2012.
7. حسين القاضي، المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية للنشر، عمان، 2000.
8. خالد الجمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر ،2015.
9. خالد جمال الجعارات ،معايير التقارير المالية الدولية 2007 ،ط1،إثراء للنشر و التوزيع ،عمان، الأردن، 2008.
10. رضوان حنان حلوة، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع،2003.
11. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، ط2، دار وائل لنشر، عمان ،2006.
12. سمير كامل محمد، أساسيات المراجعة في ظل بيئة نظم التشغيل الالكتروني للبيانات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية،1999.
13. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحاليل وفق الأحداث الإصدار والتعديلات في معايير المحاسبية الدولية الأمريكية والبريطانية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، كلية التجارة –جامعة عين الشمس ،2002.

المراجع

14. طارق عبد العال حماد، التقارير المالية الاعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000.
15. طارق عبد العال حماد ،دليل المستثمر الى بورصة الأوراق المالية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية ،2005.
16. عبد الستار الكبيسي، الشامل في المحاسبة، دار وائل، عمان ،الأردن، 2010.
17. عبد الوهاب نصر على ،القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة العربية والدولية ،الدار الجامعية ،الإسكندرية،2007.
18. مأمون حمدان، معايير محاسبة الدولية المحاضرة الأولى، هيئة الاوراق والأسواق المالية السورية، دمشق، 2009.
19. محمد أبو ناصر ومحمود الخلايلة، المبادئ المحاسبة، ط2، دار وائل للنشر، عمان ،2015.
20. محمد أبو نصار،جمعة حميدات،معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية و العلمية ،دار وائل للنشر،عمان،الأردن، 2008.
21. مجدي احمد الجعيري، دراسات محاسبة حول موضوع معايير المحاسبة الدولية، الأكاديمية العربية في الدنمرك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبية .
22. نعيم دهمش وآخرون، مبادئ المحاسبة، ط1، دار وائل، عمان ،2005.
23. هاشم يحي السقا، قاسم محسن إبراهيم الحبيطي، نظام المعلومات المحاسبة، وحدة الحرباء للطباعة والنشر، كلية الحدباء الجامعة الموصل، العراق ،2003.
24. هيني قان جريوننج، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، ترجمة طارق حماد عبد العال، الدار للاستثمارات الثقافية، مصر ،2006.
25. وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبة، الدار التعليم الجامعي، الإسكندرية ،2011.
26. وجدي حامد حجازي،تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية،2011.
27. وليد ناجي الحيالي، أصول المحاسبة المالية، ج1، منشورات الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007.
28. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، المعايير المحاسبية الدولية، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، 2013.

29. وليد عبد القادر، حسام الدين خداش، المعايير المحاسبية الدولية، دار النشر الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013.

ثانيا :الأطروحات والمذكرات

30. أدم حديدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة الدكتوراه علوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015.

31. إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر ،2010.

32. بدرة بن تومي، اثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصاريف الإسلامية –دراسة تطبيقية-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، 2012-2013.

33. بلعزيز سارة، دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية، مذكرةماستر ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ،جامعة قاصدي مرباح ،ورقلة.

34. بلال كيموش، التقييم الدوري للعناصر المادية ودورة في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، مذكرة ماجستير مالية ومحاسبة معمقة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

35. حكيمة مناعي، تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة ،2009.

36. خالد عبد الرحمن جمعة يونس، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم، جامعة الإسلامية، غزة، مذكرة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، 2011.

37. سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة ،2013.

38. صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية ،أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير ،جامعة الجزائر ،الجزائر .2008.

39. طايلب فاتح، محاسبة الشركات التامين في ظل معايير المحاسبة الدولية "دراسة حالة الشركة الجزائرية التامين وإعادة التامينCAAP2012، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، 2015.

40. عبد الفتح عواد روحي وجدي ، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، مذكرة ماجستير. كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوساط، 2010.

41. عبد اللطيف شادو ،القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ،مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة،2014.

42. عبد الكريم شناي ، تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق معايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، الحاج لخضر -باتنة. السنة: 2009.

43. عدلي زهير عمر الحلو،مدى التزام الشركات المدرجة في السوق فلسطين للأوراق المالية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 39الاعتراف والقياس، مذكرة ماجستير، كلية التجارة الجامعية الإسلامية، غزة ،2009.

44. ماجد ماهر فهيم سابا، مدى قابلية معايير إعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين، رسالة ماجستير، كلية التجارة ، الجامعة الإسلامية ،غزة ،2008.

45. محمد سفير ،الإفصاح في المؤسسات في ظل معايير المحاسبة الدولية – دراسة حالة الجزائر، مذكرة ماجستير (مالية ومحاسبة)، جامعة المدية، 2009.

46. مدحت فوزي عليان وادي،ا ثر التضخم على الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية في الوحدات الاقتصادية الفلسطينية، مذكرة الماجستير ،كلية التجارة ، جامعة الإسلامية ، غزة،2006 .

47. مسعود بوخالفي ، اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية ،مذكرة ماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التسيير والتجارية ، جامعة عمار ثليجيبالأغواط ، الجزائر ، 2013.

48. مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة دكتوراه، كلية الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر.

49. نورة عريف، إشكالية القياس لعناصر القوائم المالية باستخدام التكلفة التاريخية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011.

ثالثا :الملتقيات والمجلات

50. احمد قايد نور الدين، الأساليب لمعالجة اثر التضخم على القوائم المالية، الملتقى الوطني حول : واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي ، 05-2013/05/06.

51. -جميل حسن النجار 'أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3 ،2013.

52. حنظل التميمي حمأنه، كفاح جبار حسن، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم41 والقاعدة العراقية بالنشاط الزراعي رقم 11 دارسة تحليلية مقارنة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 31، المجلد 8، تشرين الثاني 2012.

53. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارية للبحوث العلمية، جامعة أسكندرية، العدد 2، المجلد 26، يوليو 2009.

54. -سالم عبد الله حلس ،يوسف محمود جربوع،تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، جامعة الإسلامية ،غزة، بدون تاريخ إصدار.

55. سليم عبد الزهرة و اخرون ،قياس القيمة العادية للأسهم باستعمال نموذج مضاعف الربحية (دراسة تطبيقية في المصاريف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)،مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ،جامعة الكوفة، العدد 29.

56. صالح مرزاقة، فتيحة بوهرين، القوائم المالية حسب معايير المحاسبة المالية الإسلامية، الملتقى الدولي الأول الاقتصاد الإسلامي، الواقع.. ورهانات المستقبل، المعهد العلوم الاقتصادية ،مركز الجامعي بغرداية، 2011.

57. صفاء احمد العاني، منى كامل، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية المؤتمر العربي الأول "واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح"، بغداد، جمهورية العراق ،16-17 افريل 2014.

58. مصطفى راشد العبادي، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية –دراسة تحليلية مقارنة ملتقى الثاني حول: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، كلية إدارة أعمال –جامعة الملك سعود ،18-19 مايو 2010.

59. معتز أمين السعيد، محمد سليم العيسى، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، بالمؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان " القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة "،عمان الأردن .

60. وليد زكريا صيام ،اثر تطبيق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ،المؤتمر السابع : القيمة العادلة والإبلاغ المالي ،جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، المملكة الأردنية الهاشمية ،أيام 14/13 سبتمبر 2006.

رابعا :مواقع الالكترونية

61. احمد قايد نور الدين، الأساليب المحاسبية لمعالجة إثر التضخم على القوائم المالية، [على الخط]، الملتقى حول:" واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، جامعة محمد خيضر، بسكرة،05-2013/05/06، متاح على:www.univ-eloued.dz/stock/com-ges-eco/pdf/3.pdf تاريخ الاطلاع: 2016/01/06.

62. احمد الحاج، محمد عقلي، القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية، على الخط منتدى محاسبة دوت نت ،كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سورية 2010.متاح على :http://infotechaccountants.com/forums/topic/19029-بتاريخ الاطلاع : 2016/02/25.

63. بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية،[على الخط]، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14، العدد 1، السودان، 2013، متاح على

http://www.sustech.edu/staff_publications/20140501084846761.pdf: بتاريخ الاطلاع: 2016/01/28.

64. فاطمة الزهراء عبادي، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية المحاسبية، [على الخط]، ملتقى حول للنظام المحاسبي الدولي في مواجهة المعايير الدولية (IFRS-IAS) والمعايير الدولية للمراجعة، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب بالبليدة ،13-14 ديسمبر 2011، متاح على www.kantakji.com/media/9253/m0026.pdf: بتاريخ الاطلاع: 2016/01/26.

65. فهد بن سليمان النافع، الجهود الدولية في التوافق المحاسبي، [على الخط]،مجلة علاقة الإنسان، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الخصيم ،12-11-2009متاح على:www.3alaqat.com/articles.php?action=show&id=164 بتاريخ الاطلاع: 2016/01/27،

66. محمد حسان بن مالك، محمد بشير غوالي، أثر القياس المحاسبي المستند الى القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة للشركات الناشطة في الجنوب الشرقي،[على الخط]، دراسة تطبيقية، مجلة الباحث، عدد15، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، متاح على: .http://rcweb.luedld.net/rc15.htmبتاريخ الاطلاع: 2016/01/12.

67. محمد ساليم العيسي، أمين معتر السعيد، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية للدرجة في سوق عمان المالي،[على الخط]،الملتقى الثاني بعنوان، القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الاعمال الحديثة، عمان، أردن ،2008، متاح على:http://www.kantakji.com/media/9039/16.docبتاريخ الاطلاع: 2016/01/10.

68. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم المبررات والاهداف،[على الخط]، مجلة الباحث، عدد04، جامعة ورقلة، الجزائر،2006، متاح على http://www.kantakji.com/media/2771/d445.pdf بتاريخ الاطلاع:2016/1/21.

69. مداني بن بلغيث، إشكالية التوحيد المحاسبي تجربة الجزائر، [على الخط]، مجلة الباحث، عدد01، جامعة ورقلة، الجزائر،2002، متاح على rcweb.luedld.net/rc1/6_MADANI.PDF بتاريخ الاطلاع:2016/01/25.

70. نايف بن عبد الرحمن ادريس، قياس القيمة العادلة، هل نحن مستعدين؟، [على الخط]، صحيفة المال الاقتصادية، متاح على:www.maaal.comا تاريخ الاطلاع :2016/01/11. 25 نوفمبر 2015.

71. نعيم سابا خوري، محاضرة حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، [على الخط]،جمعية المحاسبين القانونين في سوريا، المركز الثقافي بالمزة، بتاريخ 2007/07/21. متاح على www.kantakji.com/media/3022/kema.doc: تاريخ الاطلاع: 2016/01/15.

72. هوام جمعة –حديدي ادم، اثروإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الإسلامية،[على الخط]، مجلة دراسات اقتصادية إسلامية، العدد رقم 2، المجلد رقم 20،متاح على -http://9icief.sesric.org/presentations/Day1/Session16/4-126: %20Hawam%20Jumah%20-%20Effect%20and%20possibility%20of%20practicing%20fair%20financing.doc تاريخ الاطلاع :2016/01/10.

73. وكساني رشيد وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، [على الخط]، ملتقى الأولى حول: "النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية "، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر،17-18جانفي 2010، متاح علىwww.kantakji.com/accounting: بتاريخ الاطلاع: 2016/01/04.

خامسا :كتب اللغة الأجنبية

74. AASB.13Fair value mea surement. Implications for the mot for profit and public sectors. Ey building a betterworking world. Octobre 2013.

75. B. Colasse. Comptabilité générale : PCG et IAS. Édition economica .paris .2001 .

76. J.Richard et C.collette. Comptabilité générale les systèmes français et angla-sascons .dunod. Paris .2000.

77.StephenG.Ryamfair value accounting Under standing the issues rused by the crédit Crunch. An articleResearchGatecowcil of Institeouelinvesties. New York université .July 2008.

78.Theeuropean group of valuers.associations fair value mea surement under .IFRS 13 fairvaluehirachy .EVS. Information parer.

سادسا :المصادر

79.اتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ج1، بدون مكان اصدار، 2008.

80.مجلس معايير المحاسبة الدولية، إطار المفاهيم الخاص بأعداد التقارير المالية، دار النشر المؤسسة المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية، 2010.

الملاحق

الملحق رقم1:استمارة الاستبيان



الاستبيان



جامعة دكتور يحي فارس –المدية-

كلية العلوم التجارية والاقتصادية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : محاسبة

المستوى : ثانية ماستر

استمارةالاستبيان

تحية طيبة وبعد :

في إطار تحضير مذكرة التخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة **ماستر ، تخصص محاسبة ظلم** LMDكلية العلوم التجارية والاقتصادية والتسيير، ومن خلال دراسة الموضوع **المعنون بـــأثر القيمة العادلة على إعداد القوائم المالية وفق المعايير المحاسبة الدولية** تهدف هذه الدراسة **إلى** معرفة آرائكم ووجهة نظركم كمهنيين وأكاديميين حول موقفكم من اثر القيمة العادلة على القوائم المالية .

نظر لأهمية هذه الدراسة سواء بالنسبة لي كباحثة لذا **فإننا نأمل منكم التكرم بالإجابة على الأسئلة بالدقة**والموضوعية،لأنصحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة **على صحة ودقة** إجابتكم مع العلم أن المعلومات التي سنحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شاكرين حسن تعاونكم وتقبلوا فائق التقدير و الاحترام.

الطالبة : بوسعيدي حنان

المحور الأول: معلومات عامة حول عن عينة الدراسة.

يرجي وضع إشارة (X)أمام البيانات التي تمثلك في الفئات التالية:

1- المؤهل العلمي: دكتوراه ماجستير /ماستر ليسانس شهادة مهنية

2-الوظيفة الحالية : أستاذ جامعي خبير محاسبمحاسبات محاسب معتمد

3- الخبرة المهنية : أقل من 05سنوات من 5 إلى 10سنوات

من 10 إلى15سنة أكثر من 15سنة

4- القطاع الذي تنتمي إليه: قطاع عام قطاع خاص

المحور الثاني : التكلفة التاريخية في القوائم المالية.

يرجي وضع إشارة (X)أمام الإجابة المناسبة:

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- تتميز التكلفة التاريخية بسهولة التطبيق في التسجيل المحاسبي.					
2- تكلفة التاريخية تعتبر المبدأ الذي يقوم بتحديد تكلفة الأصل بصورة موضوعية.					
3- يتطلب في التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادل فعلي تسمح بتوفير مستندات الإثبات.					
4- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شانه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة في القوائم المالية.					
5- أفضل المقاييس في القوائم المالية هي التكلفة التاريخية .					
6- فقدانالتكلفةالتاريخيةللملائمةوضعهامحلانتقادكبير.					

المحور الثالث: القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية

يرجى وضع إشارة (X)أمام الإجابة المناسبة:

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1-توفر البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤيه عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.					
2- القيمة العادلة تحسن جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية، الملائمة، الموثوقية.					
3- تطبيق محاسبة القيمة العادلة لا يسهم في تضليل مستخدمي القوائم المالية.					
4- أفضل المقاييس التي تظهر حقيقة الظروف الاقتصادية هي القيمة العادلة.					
5- يعتبر السعر السوقي أفضل محدد لقيمة العادلة.					
6- أن إعداد البيانات المالية وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تحقق منفعةرئيسية للمستثمرين.					
7- القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية.					

المحور الرابع :معوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

يرجى وضع إشارة (X)أمام الإجابة المناسبة:

البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1- صعوبةتطبيق القيمة العادلة في الجزائر بسبب نقص التثقيف والوعي بالقيمة العادلة.					
2- عدم وجود أسواق مالية نشطة في الجزائر مما يعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.					
3- البيئة الجزائرية لا تتوفر على سوق					

المنافسة تامة.					
4- يحتاج المحاسبون والفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمهم للقيمة العادلة.					
5- لكل بيئة محاسبتها الخاصة يجب تكييف المعايير حتى تتلاءم مع البيئة الجزائرية.					
6- إن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يوفر عدالة وشفافية وملائمة في القوائم المالية اكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية					
7- لاتؤدي الجمعيات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى المنشآت الأعمال.					

المحكمين في هذا الاستبيان هما:

الأستاذ الدكتور رميدي عبد الوهاب

الدكتور مزيود إبراهيم

الملحق رقم2:نتائج الثبات لعبارات المحاور –مخرجات برنامج SPSS-

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,692	6

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,557	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,618	7

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,810	20

الملحق رقم 3: نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الأول –مخرجات برنامج SPSS-

Correlations

		a1	a2	a3	a4	a5	a6	A
a1	Pearson Correlation	1	,782**	-,346*	,642**	,606**	-,033	,847**
	Sig. (2-tailed)		,000	,011	,000	,000	,816	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
a2	Pearson Correlation	,782**	1	-,679**	,784**	,726**	,056	,902**
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,000	,000	,692	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
a3	Pearson Correlation	-,346*	-,679**	1	-,852**	-,701**	-,411**	,733**
	Sig. (2-tailed)	,011	,000		,000	,000	,002	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
a4	Pearson Correlation	,642**	,784**	-,852**	1	,828**	,161	,909**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000		,000	,250	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
a5	Pearson Correlation	,606**	,726**	-,701**	,828**	1	,008	,869**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000		,957	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53
a6	Pearson Correlation	-,033	,056	-,411**	,161	,008	1	,193
	Sig. (2-tailed)	,816	,692	,002	,250	,957		,167
	N	53	53	53	53	53	53	53
A	Pearson Correlation	,847**	,902**	-,733**	,909**	,869**	,193	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,167	
	N	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 4:نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني –مخرجات برنامج SPSS-

Correlations

		b1	b2	b3	b4	b5	b6	b7	B
b1	Pearson Correlation	1	-,068	-,002	-,073	,207	,444**	,304*	,390**
	Sig. (2-tailed)		,630	,990	,601	,136	,001	,027	,004
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b2	Pearson Correlation	-,068	1	,040	,086	,064	,125	,220	,395**
	Sig. (2-tailed)	,630		,774	,539	,648	,373	,113	,003
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b3	Pearson Correlation	-,002	,040	1	,219	,337*	-,028	,307*	,496**
	Sig. (2-tailed)	,990	,774		,115	,014	,840	,025	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b4	Pearson Correlation	-,073	,086	,219	1	,332*	-,060	,332*	,544**
	Sig. (2-tailed)	,601	,539	,115		,015	,668	,015	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b5	Pearson Correlation	,207	,064	,337*	,332*	1	,288*	,564**	,713**
	Sig. (2-tailed)	,136	,648	,014	,015		,036	,000	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b6	Pearson Correlation	,444**	,125	-,028	-,060	,288*	1	,371**	,512**
	Sig. (2-tailed)	,001	,373	,840	,668	,036		,006	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
b7	Pearson Correlation	,304*	,220	,307*	,332*	,564**	,371**	1	,805**
	Sig. (2-tailed)	,027	,113	,025	,015	,000	,006		,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
B	Pearson Correlation	,390**	,395**	,496**	,544**	,713**	,512**	,805**	1
	Sig. (2-tailed)	,004	,003	,000	,000	,000	,000	,000	
	N	53	53	53	53	53	53	53	53

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملحق رقم 5: نتائج الاتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث –مخرجات برنامج SPSS-

Correlations

		c1	c2	c3	c4	c5	c6	c7	C
c1	Pearson Correlation	1	,297*	,356**	-,054	-,142	-,044	,092	,549**
	Sig. (2-tailed)		,031	,009	,700	,312	,757	,513	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c2	Pearson Correlation	,297*	1	,111	-,169	-,190	-,242	-,115	,247
	Sig. (2-tailed)	,031		,429	,227	,172	,081	,413	,075
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c3	Pearson Correlation	,356**	,111	1	,318*	,498**	,316*	,179	,734**
	Sig. (2-tailed)	,009	,429		,020	,000	,021	,199	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c4	Pearson Correlation	-,054	-,169	,318*	1	,698**	,132	,552**	,638**
	Sig. (2-tailed)	,700	,227	,020		,000	,344	,000	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c5	Pearson Correlation	-,142	-,190	,498**	,698**	1	,107	,231	,510**
	Sig. (2-tailed)	,312	,172	,000	,000		,448	,095	,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c6	Pearson Correlation	-,044	-,242	,316*	,132	,107	1	,195	,348*
	Sig. (2-tailed)	,757	,081	,021	,344	,448		,161	,011
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
c7	Pearson Correlation	,092	-,115	,179	,552**	,231	,195	1	,564**
	Sig. (2-tailed)	,513	,413	,199	,000	,095	,161		,000
	N	53	53	53	53	53	53	53	53
C	Pearson Correlation	,549**	,247	,734**	,638**	,510**	,348*	,564**	1
	Sig. (2-tailed)	,000	,075	,000	,000	,000	,011	,000	
	N	53	53	53	53	53	53	53	53

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

الملحق رقم6:نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحاور –مخرجات برنامج SPSS-

Descriptive

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
a1	53	3,79	,717
a2	53	2,02	,693
a3	53	1,85	,361
a4	53	2,17	,914
a5	53	1,92	,805
a6	53	4,04	,479
Valid N (listwise)	53		

Descriptive:

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
b1	53	4,13	,556
b2	53	4,08	,781
b3	53	4,43	,772
b4	53	4,15	,969
b5	53	4,55	,695
b6	53	4,04	,759
b7	53	4,38	,837
B	53	4,2507	,42757
Valid N (listwise)	53		

الملحق رقم 7: نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات المحاور –مخرجات برنامج SPSS-

Descriptive :

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
c1	53	3,91	1,079
c2	53	4,38	,713
c3	53	4,38	,596
c4	53	4,47	,868
c5	53	4,62	,489
c6	53	3,89	,640
c7	53	3,83	,612
C	53	4,2102	,36808
Valid N (listwise)	53		