



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور " مولاي الطاهر " سعيدة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم الاقتصادية تخصص: محاسبة و جباية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص محاسبة و جباية

دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و تحديد معوقات كل منهما

من إعداد الطلبة:

- بن جراد بورحلة .

- شلف عائشة .

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ:

أمام اللجنة المكونة من السادة:

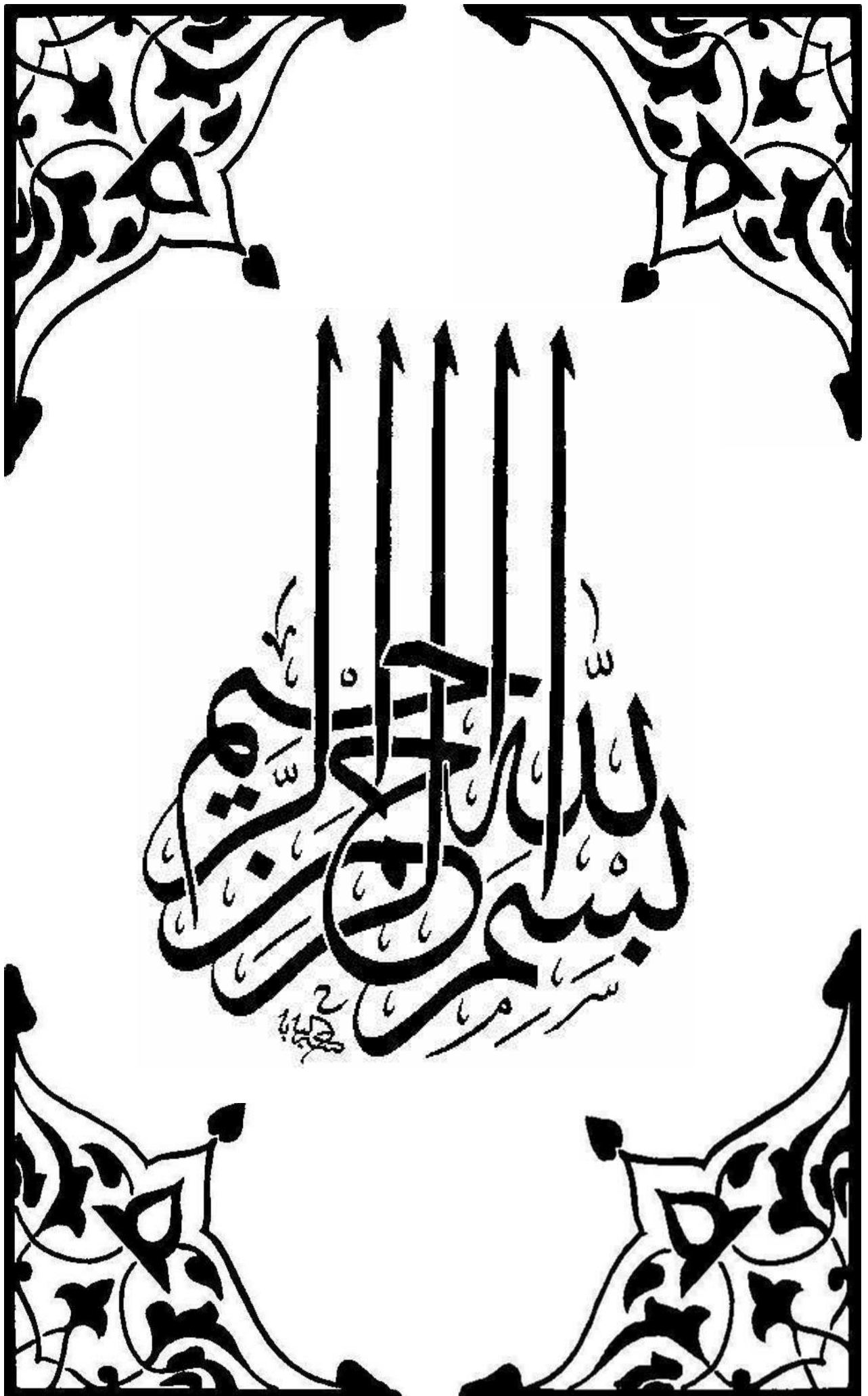
الدكتور(.....)/الدرجة العلمية جامعة الدكتور " مولاي الطاهر " سعيدة) رئيسا

الدكتور(.....)/الدرجة العلمية جامعة الدكتور " مولاي الطاهر " سعيدة) مشرفا

الدكتور(.....)/الدرجة العلمية جامعة الدكتور " مولاي الطاهر " سعيدة) مناقشا

الدكتور(.....)/الدرجة العلمية جامعة الدكتور " مولاي الطاهر " سعيدة) مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015



تَشْكُرَاتُ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى: "دعواهم فيها سبحانه اللهم وتحيتهم فيها سلام وآخر دعواهم أن الحمد لله ربي العالمين". الآية 10 من سورة يونس.

أولا الشكر لله عز وجل الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله .
الحمد لله والشكر لله على النعم التي لا يحصيها الفكر ولا يعدّها اللسان ولا يدونها القلم، فالحمد لله الذي وفقنا بقدرته ورحمته لإتمام هذا العمل المتواضع واجيبين من جل وعلا أن يجعله في ميزان حسناتنا وأن يكون منبع نور لتساؤلاتنا خيرنا.
نتوجه بالشكر الجزيل والاعتراف الصادق إلى الأستاذ المشرف على كل ما قدمه لنا من عطاء وتوجيه ونصحه ولم يبخل علينا بالمعلومة ولا بالفكرة ولا حتى بالكلمة الطيبة لإعداد هذا العمل ونرجو من الله أن يوفقه لما يحبه ويرضاه، الأستاذ محمودي المختار.
كما نتقدم بالشكر الجزيل لكل الأساتذة الذي ساهموا في إنجاح عملنا هذا .
ونشكر كل من تعلمنا على يديه حرفا لنصل إلى ما نحن عليه.
كما لا يفوتنا أن نشكر القائمون على نجاح كليتنا من موظفين وأساتذة على ما قدموه لنا من يد العون والمساعدة .
كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد في إتمام هذا العمل.

الإهداء

إلى من لا تحلو الحياة بدونهما.... وكان العدم مصيري لولا وجودهما إلى من قال فيهما الخالق
"واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل ربّي ارحمهما كما ربياني صغيرة"

إلى اللذان أوقدا شمعنا حياتهما ليضيئنا لي دربا يشيع بنور العلم والمعرفة، إلى اللذان كان لي
ينبوع الرحمة والحب والأمل والحياة، أنعني بقدسية لأهدي كلمات هذا العمل المتواضع إلى من
عمرتني بحنانها وعطفها، إلى من سهرت الليالي، إلى من سلكت دروب الألم لتوفر لي دروب الأمل
وتحملت وخزات أشواك العزن لأقطفه أنا ورود الفرح والياسمين إليك يا أطيّب وأعز أم في الدنيا،
إليك يا من سكنت ربوع قلبي أُمّي العنونة حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من أثار لي درج الحياة وانتعشت به أيامي في الشدة والرخاء أبي العزيز حفظه الله وأطال في
عمره.

إلى الذي أثار لي درج العلم والمعرفة، إلى من عرس في كياني حب العمل، إلى القدوة الطيبة
وأعز الناس في هذا الوجود والذي تمنيتهم أن يشهدوا نجاحي في هذا اليوم جدتي وابن عمي
أهدي ثمرة نجاحي هذه، إلى كل أختي وأخوتي وأزواجهم وأبنائهم "عبد اللطيف ، يحيى ، يوسف ،
وإسماعيل " وإلى كل من لم أستطع الذكر أهدي ثمرة هذا الجهد.

إلى كل الأصدقاء ورفقاء الدرب والأخت التي ساعدتني في عملي "شلفه عائشة" وإلى كل
أصدقائي الطلبة الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي كلهم إخواني بدون استثناء،

أنا الله طريقهم المستقبلي .

بن جراد بورحلة



الإهداء

إلى من قال فيهم الله عز وجل:

"واخفض لهما جنا الذل من الرحمة وقل ربي ارحمهما كما ربياني صغيرا"

الحمد لله تعالى بقدرته ﷻ، يلين الصخر ويسهل الصعب، نشكره سبحانه وتعالى على منحه لنا من نعمة العقل والمعرفة.

أهدي ثمرة جهدي وعملي هذا إلى من جعل الجنة تحت أقدامها وإقترن رضاها برضا الرحمن

وإرتبطت طاعتها بطاعة الخالق

-والدتي حفظها الله وبارك في عمرها-

إلى من يسر لي طريق العلم وعلمني حب العمل والصبر والمثابرة

-والدي حفظه الله وبارك في عمره-

إلى من كان السند لي ومرشد خطواتي الأولى على درب العلم.

إلى إخواني يوسف و محمد الدين

إلى صديقتي الغالية مريم وخديجة وفاطمة وأحلام وجميدة وعائشة.

إلى كل من قدم لي يد العون والنصيحة في مشواري الدراسي.

شلف عائشة



الملخص :

إن الهدف الذي ترمي إليه هذه الدراسة هو المقارنة بين أهم بديليين في القياس المحاسبي و أيهما يتلائم في تطبيقه مع المؤسسة الجزائرية الحديثة من وجهة نظر الأكاديميين و المهنيين ، حيث تطبق المؤسسة الجزائرية النظام المحاسبي المالي الذي يدعو إلى الشفافية و المصادقية من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ذات خصائص نوعية ، إضافة إلى معرفة أهم المقومات العلمية لكل بديل (التكلفة التاريخية ، القيمة العادلة) من الناحية النظرية و بيان أبرز المعوقات التي تواجه المهنيين (المحاسبين) أثناء تطبيق هذه البدائل في الواقع المحاسبي الذي تعيشه المؤسسة الجزائرية ، حيث يعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي في الشق النظري للدراسة ، أما في الشق التطبيقي للدراسة فطبق المنهج التحليلي في تحليل الإستبيان الذي تم توزيعه على العينة التي تتكون من 55 فرد بين المهنيين والأكاديميين وتم الإبقاء على 45 مستجوب ، و قد إستخدم الباحثان جملة من الأساليب الإحصائية و الرياضية في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (Spss V20) و برنامج معالجة البيانات Excel و قد تم التوصل في الدراسة بأن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم و تتكيف مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في الوقت الراهن ، كما كان من بين التوصيات ضرورة تماشي و إنسجام كل من القانون التجاري و الضريبي مع النظام المحاسبي المالي للتمكن المؤسسة الجزائرية من إستخدام أفضل و أحسن بدائل للقياس المحاسبي .

الكلمات المفتاحية :

-القياس المحاسبي ، جودة المعلومات المحاسبية ، التكلفة التاريخية ، القيمة العادلة ، البيئة المحاسبية الجزائرية .

Summary:

The objective of the present study was to compare the most important Bdielyn in accounting measurement and whichever fits in its application with the modern Algerian organization from the standpoint of academics and professionals, where the Algerian organization implements financial accounting system, which calls for transparency and credibility in order to achieve the quality of accounting information quality properties, in addition to knowledge of the most important scientific components of each alternative (historical cost, fair value) theory and the statement of the main obstacles faced by professionals (accountants) during the application of these alternatives are actually accounting experienced by the Algerian organization, where he adopted the researchers on the descriptive approach analytical slit theoretical study, while in the slot applied to study Aftbak analytical method in the questionnaire, which was distributed to the sample, which consists of 61 individual among professionals and academics were kept on 45 interrogator, and analysis of researchers have used the number of statistical and mathematical methods in data analysis as well to the program (Spss V20) and the data processing program Excel, and has been reached in the study that the Algerian accounting environment fit and adapt to the historical cost as the basis for measuring the accounting for the time being the model, as it was among the recommendations the need for compatibility and harmony both commercial law and tax with the financial accounting system to enable the Algerian organization of the use of the best and the best alternatives for the measurement of accounting.

key words:

-Accounting measure, the quality of accounting information, historical cost, fair value, the Algerian accounting environment.

فهرس المحتويات

IX	التشكرات
IV	الإهداءات
VI	الملخص
VIII	فهرس المحتويات
XII	قائمة الرموز والاختصارات
XIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
ب	المقدمة العامة
ت	إشكالية البحث
ث	فرضيات البحث
ث	دوافع و مبررات اختيار الموضوع
ث	أهمية الدراسة
ج	أهداف الدراسة
ج	إطار الدراسة
ج	منهجية و أدوات الدراسة
ح	صعوبات البحث
ح	الدراسات السابقة
ز	هيكل البحث
01	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية.
02	تمهيد
03	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
03	المطلب الأول : مفهوم المعلومات المحاسبية وجودتها.
05	المطلب الثاني : الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الاساسية والثانوية
09	المطلب الثالث : مشاكل ومحددات تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
12	المبحث الثاني: ماهية القياس المحاسبي

12	المطلب الاول: المقومات العلمية لقياس المحاسبي
12	الفرع الاول: مفهوم القياس المحاسبي
13	الفرع الثاني: فروض القياس المحاسبي
14	الفرع الثالث: مبادئ القياس المحاسبي
16	المطلب الثاني: الجوانب المختلفة لقياس المحاسبي
16	الفرع الاول: مراحل القياس المحاسبي.
17	الفرع الثاني: أساليب عملية القياس .
18	الفرع الثالث : قياس عناصر القوائم المالية .
24	المطلب الثالث : مشاكل القياس المحاسبي
24	الفرع الاول : مصادر تحيز القياس المحاسبي .
26	الفرع الثاني : اشكال التحيز في القياس المحاسبي .
26	الفرع الثالث : معوقات القياس المحاسبي.
27	المبحث الثالث: علاقة القياس المحاسبي بالتضخم و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
27	المطلب الاول :اثار التغير في الاسعار على القياس المحاسبي .
27	الفرع الأول : مفاهيم رأس المال والحفاظة عليه
27	الفرع الثاني : اثار التغير في الأسعار و أثره على القياس المحاسبي
28	المطلب الثاني : قياس الاصول في فترات التضخم .
28	الفرع الأول : بدائل القياس المحاسبي
29	الفرع الثاني: محاسبة التغيرات في المستوى العام للأسعار
30	المطلب الثالث : علاقة جودة المعلومات بالقياس المحاسبي.
31	خلاصة الفصل
33	الفصل الثاني: عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).
34	تمهيد
35	المبحث الاول : نموذج التكلفة التاريخية
35	المطلب الأول : التكلفة التاريخية
35	الفرع الاول: مفهوم التكلفة التاريخية.
36	الفرع الثاني: مبررات استخدام التكلفة التاريخية.

37	الفرع الثالث: تقييم الاصول حسب نظام التكلفة التاريخية.
38	المطلب الثاني : التكلفة التاريخية في ظل ظاهرة التضخم .
38	الفرع الاول: إستثناءات تطبيق التكلفة التاريخية.
40	الفرع الثاني: إساس التكلفة التاريخية و التغيرات في الاسعار.
41	الفرع الثالث: اثر التضخم على مبدا التكلفة التاريخية.
42	المطلب الثالث: مزايا والانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية وأثرها على الخصائص النوعية للمعلومة الحاسبية
42	الفرع الاول : أثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة
43	الفرع الثاني: مزايا نظام التكلفة التاريخية.
43	الفرع الثالث: الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية.
45	المبحث الثاني : نموذج القيمة العادلة
46	المطلب الأول: القيمة العادلة
46	الفرع الاول : مفهوم القيمة العادلة .
47	الفرع الثاني : أسباب ظهور القيمة العالة .
48	الفرع الثالث: أساليب قياس القيمة لعادلة.
50	المطلب الثاني : علاقة القيمة العادلة بالمعايير المحاسبية الدولية.
50	الفرع الاول : متطلبات القيمة لعادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.
51	الفرع الثاني : مستجدات المعايير المحاسبية الدولية الموجهة محاسبة القيمة العادلة.
52	الفرع الثالث: محاسبة القيمة العادلة .
53	المطلب الثالث: مزايا و عيوب القيمة العادلة وتأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .
53	الفرع الأول :مزايا نظام القيمة العادلة.
54	الفرع الثاني : الإنتقادات الموجهة للقيمة العادلة.
55	الفرع الثالث: أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
58	المبحث الثالث : صعوبات و مشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي و تقييمها
58	المطلب الأول:الفرق بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة
60	المطلب الثاني: تقييم التكلفة التاريخية و القيمة العادلة
62	المطلب الثالث : صعوبات و مشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية
63	الخلاصة الفصل

64	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية .
65	تمهيد
66	المبحث الأول : أداة الدراسة
66	المطلب الأول : مراحل إعداد الاستبيان
67	المطلب الثاني : منهجية وعينة الدراسة
69	المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان
69	المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة
72	المطلب الثاني: تحليل المحاور من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة
80	المطلب الثالث : اختبار الفرضيات
84	الخلاصة الفصل
86	الخاتمة العامة
90	قائمة المراجع
94	قائمة الملاحق

قائمة المصطلحات :

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبة الدولية
FIFO	Firs In Firs Out	الداخل أولاً خارج أولاً
SEC	Security and Exchanges Commission	الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية
	Le coût historique	التاريخية التكلفة
	La juste valeur	العادلة القيمة
	Mesure la comptabilité	المحاسبي القياس
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الجداول :

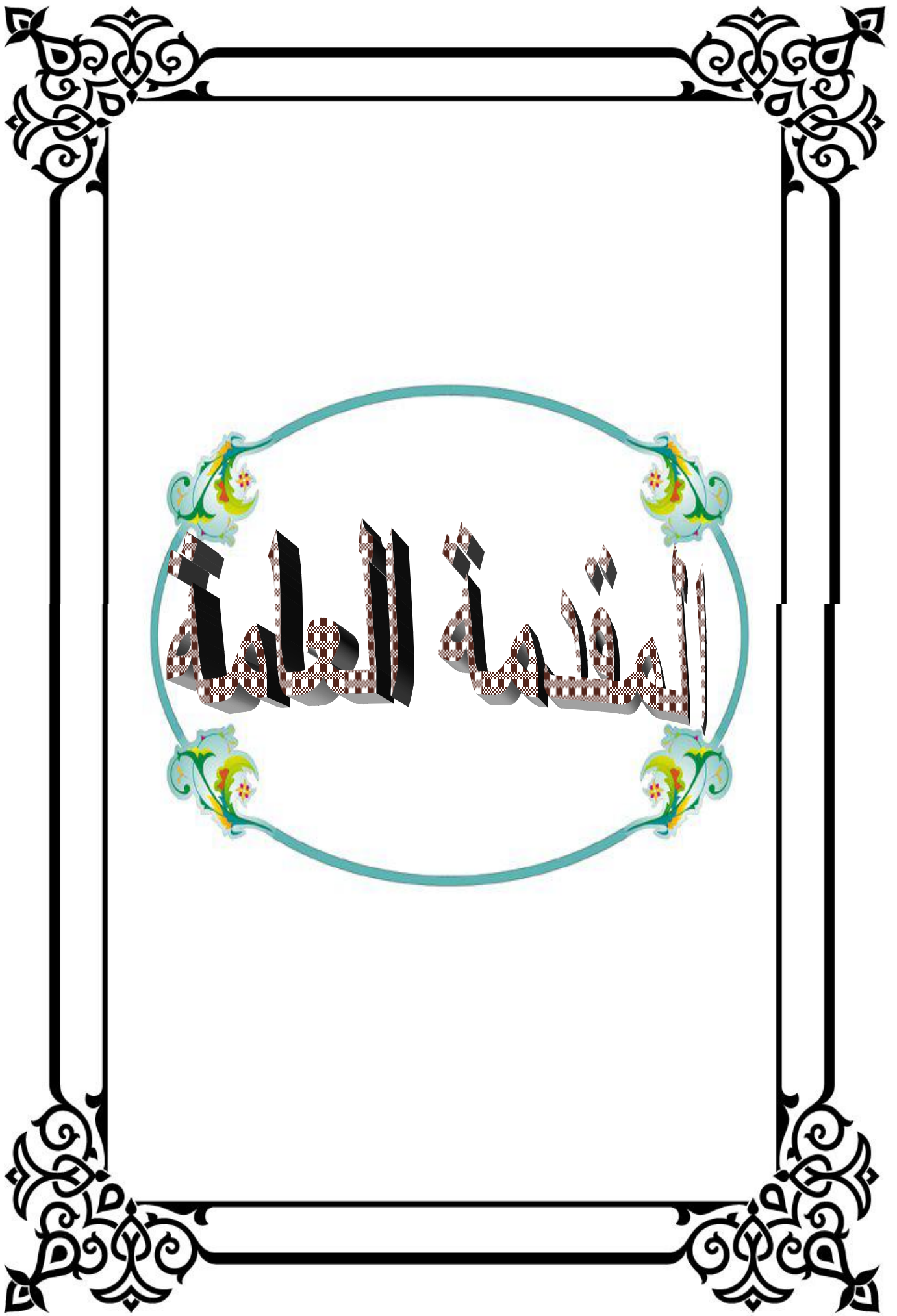
الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
55	علاقة محاسبة القيمة العادلة بأهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية	الجدول رقم (01)
56	الفرق بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة	الجدول رقم (02)
59	محتويات القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ التكلفة التاريخية	الجدول رقم (03)
60	محتويات القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ القيمة العادلة	الجدول رقم (04)
68	عينة الدراسة	الجدول رقم (05)
69	يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الجدول رقم (06)
70	يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	الجدول رقم (07)
71	يوضح توزيع العينة حسب الخبرة	الجدول رقم (08)
72	يوضح الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	الجدول رقم (09)
73	وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ التكلفة التاريخية	الجدول رقم (10)
75	وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ القيمة العادلة	الجدول رقم (11)
77	وجهة نظر المستجوبين معوقات التكلفة التاريخية	الجدول رقم (12)
79	وجهة نظر المستجوبين معوقات القيمة العادلة	الجدول رقم (13)
81	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	الجدول رقم (14)
81	نتائج الفرضية الأولى	الجدول رقم (15)
82	نتائج الفرضية الثانية	الجدول رقم (16)
83	يمثل نتائج الفرضية الثالثة	الجدول رقم (17)

قائمة الاشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
08	التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملاءمة والموثوقية)	الشكل رقم (01)
23	مصادر تحيز القياس المحاسبي	الشكل رقم (02)
69	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل العلمي	الشكل رقم (03)
70	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	الشكل رقم (04)
71	دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة	الشكل رقم (05)

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم (01)	الإستبيان	94
الملحق رقم (02)	مخرجات برنامج Spss	99



المقدمة العامة :

- تطورت عملية القياس مثلها مثل أي نظرية أخرى وهذا عبر مراحل تاريخية متأثرة بالمستوى العلمي للإنسان ، لان عملية القياس المحاسبي تحكمها فروض و قواعد و مبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، مما جعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات و التقديرات الشخصية للمحاسب و الإدارة ، و ظهرت نظريتين للقياس المحاسبي هما النظرية الكلاسيكية و النظرية الحديثة ، فيعتبر " كابل" المنظر الأساسي للنظرية الكلاسيكية للقياس و بقيت هذه النظرية تحكم عملية القياس إلى غاية 1946 م ، حيث أصدر "ستيفن" مؤلفا يدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة لعملية القياس، وهكذا توسعت عملية القياس لتشمل الخواص المعنوية و دخل القياس للعلوم الاجتماعية.

- فعرف القياس على مقارنة أعداد بأحداث المؤسسة الماضية و الجارية و المستقبلية و ذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة ، فالقياس أصل من أصول المؤسسة يكون أمام المحاسب بدائل مختلفة للقياس يؤدي كل منها إلى نتائج مختلفة ، واختيار البديل يخضع في الغالب إلى الاجتهاد الشخصي للمحاسب ، و أيضا من العوامل المؤثرة على عملية القياس المحاسبي عدم ثبات وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد) مما يؤثر على مخرجات عملية القياس و يجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب و عدم الثبات ولقد اعتبر الاقتصاديون إن التسجيل وفق التكلفة التاريخية يعد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الدقة و الموثوقية فيها كبيرة، و قد استخدمت لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، وعليها تم إصدار معظم المعايير المحاسبية ، و إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل ليست موضع شك في دقتها و صحتها لحظة الاكتساب أو التملك و إنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي الذي ينحرف عن قيمته الحالية و من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي لهذا المبدأ حيث إن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة و المتقلبة بشكل دائم و تغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف وكذلك تطور العملة الاقتصادية و الأسواق المالية العالمية و تزايد عدد وحجم الشركات المتعددة الجنسيات زادت حاجة مستعملي القوائم المالية إلى معلومات مفيدة و ملائمة تساعد على اتخاذ قراراتهم أكثر من التكلفة التاريخية.

- وقد بات من الضروري التوجه إلى ملائمة المعلومة أكثر من مدى موثوقيتها ، لذلك تم التوجه إلى القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية، وإن إصدار مجلس المعايير المحاسبية الدولية للمعيار المحاسبي الدولي رقم (39) وكذا معايير الإبلاغ المالي الدولية السبعة ، أصبح من مهم جداً الانتقال من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية .

المقدمة العامة

- حيث يتم من هذه الاخيرة إستخراج معلومات محاسبية تلعب دورا مهما في خدمة متخذي القرارات (الادارة ، الملاك ، المستثمرين ، المؤسسات الحكومية ، البنوك و الدائنون...الخ) ولكي تففي بدورها وتحقق النجاح المنشود طبقا لراي مجلس معايير المحاسبة المالية لابد من توافر مجموعة من الخصائص الرئيسية و الثانوية وكذا اتصافها بالموضوعية.
- من اجل مواكبة التطورات العالمية و النهوض باقتصاد سعت الجزائر كغيرها من الدول إلى الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها فتم إقرار النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 11/07 و التنظيمات المرتبطة به و الذي جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975 الذي كان يلح على تطبيق التكلفة التاريخية عكس النظام المحاسبي المالي الذي تم فيه تبني القيمة العادلة بشكل واضح و دقيق وهذا لتزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات مفيدة وملائمة في تقدير القيمة السوقية للمؤسسة ، لذلك بات على المؤسسة الجزائرية تطبيق القيمة العادلة بعد أن كانت تعتمد على التكلفة التاريخية لوحدها في المخطط المحاسبي الوطني .

1- طرح إشكالية البحث

- وعلى ضوء ما استعرضنا نقوم بطرح الإشكالية التالية:
- ماهو بديل القياس الأفضل للواقع الإقتصادي الجزائري الحالي التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة و الذي يوفر معلومات بخصائص نوعية ؟ وماهي معوقات كل منهما ؟
- ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بصياغة التساؤلات الفرعية التالية :

- ماذا يقصد بجودة المعلومة المحاسبية و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟
- ماهو مفهوم كل من القياس المحاسبي و التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ؟
- هل للقيمة العادلة القدرة الكافية التي تمكن من الاستغناء عن التكلفة التاريخية في محاسبة المؤسسة الجزائرية ؟
- ماهو البديل الذي يقدم معلومات ذات خصائص نوعية تسهل على مستخدميها عملية اتخاذ القرارات ؟

(2)- فرضيات الدراسة :

- من خلال الأهداف التي يرمي لها هذا البحث نحاول صياغة الفرضيات التي يتم من خلالها اختبار مختلف الإشكاليات المطروحة وتمثل فيما يلي:

■ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعلومات المقاسة إستنادًا للتكلفة التاريخية و الموثوقية (العالية) لهذه المعلومات .

■ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المعلومات المقاسة إستنادًا للقيمة العادلة و ملائمتها لاتخاذ القرارات من قبل مستعمليها وهذا لتزويدهم بمعلومات تمتاز بخصائص نوعية .

■ توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين المشاكل و التحديات الإقتصادية الراهنة للجزائر و تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في محاسبة المؤسسة الجزائرية .

(3)- دوافع و مبررات إختيار الموضوع:

- تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوع في مبررات موضوعية و أخرى ذاتية:

✓ معرفة بدائل القياس الأكثر إستعمالا في المؤسسة الجزائرية بناءً على دراسة الحالة .

✓ معرفة البديل الذي يقدم معلومات تساعد في اتخاذ القرارات .

✓ أثر تطبيق نموذج التكلفة التاريخية و القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

✓ معرفة اسهامات النظام المحاسبي المالي الجديد و التشريعات القانونية الجزائرية في تحسين نتائج القياس المحاسبي وتوفير معلومات ذات خصائص نوعية جيدة .

✓ رغبتنا في توسيع المعارف فيما يخص القياس المحاسبي و بدائله .

✓ إرتباط الموضوع المدروس بتخصص الدراسة (محاسبة وجباية) .

(4)- أهمية موضوع الدراسة :

- تتمثل أهمية الموضوع في أهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في المحاسبة بشكل عام و القياس المحاسبي بشكل خاص

، فيعتبران من أهم بدائل القياس المحاسبي الذي يعد من أهم خطوات إعداد القوائم المالية حيث كلما قيست عناصر القوائم المالية بدقة ووضوح زادت جودة المعلومة المحاسبية وبالتالي الاستفادة منها أكثر من طرف مستخدمي القوائم المالية (المسيرين، الملاك ، المستثمرين ، مصلحة الضرائب.) و تماشيا مع هذه الظروف

(التغيرات في الأسعار ، عدم وجود أسواق مالية نشطة ، وجود شركات متعددة الجنسيات ، السير نحو الممارسات المحاسبية الدولية ... الخ) كلها زادت من أهمية القياس المحاسبي والتكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

5- أهداف البحث:

◀ من أهداف الدراسة هو الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة من خلال الإجابة على الفرضيات المطروحة .
◀ عرض لأهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية و القيمة العادلة) ومعوقات كل منهما و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

◀ إستعراض لأهم الآراء المؤيدة و المعارضة لكل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

◀ إجراء مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

◀ أخذ آراء العينة حول التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

6- تحديد إطار الموضوع:

- إن هذه الدراسة تهتم بالقياس المحاسبي بشكل عام و بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة بشكل خاص، في وقت تتوفر المعلومة المحاسبية على خصائص نوعية تساعد في عملية اتخاذ القرار ،و هنا يطرح الإشكال أيهما نستعمل لتوفير هذه الخصائص في المعلومة ، وعلى أي أساس يتم اختيار البديل المناسب لذلك في الوضع الراهن للاقتصاد الجزائري .

❖ الحدود المكانية :

تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين و الأكاديميين و الإداريين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر، وبالتحديد في ولاية سعيدة ، معسكر ، النعامة ، البيض .

❖ الحدود الزمنية :

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ استلام آخر استمارة (15 أفريل إلى 16 ماي 2016)

❖ الحدود المتعلقة بالمستجوبين :

تتمثل الحدود المتعلقة بالمستجوبين في أي مستجوب مطلع جيدا على المحاسبة في النظام المحاسبي المالي.

7- منهج الدراسة و أدواتها:

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المتوخى تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة و معوقات كل منهما من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، فإن الباحثان قد اعتمدا على المنهج الوصفي التحليلي إذ اطلع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي وبدائله وطبق المنهج التحليلي واستخدام جملة من الأساليب الرياضية والإحصائية في تحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، وتم الاعتماد على البرنامجين Excel ، Spss v20 في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة.

(8) - صعوبات الدراسة

تمثلت صعوبات الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع التي تحتوي لب الموضوع و انعدامها في مكتبة الكلية .
- الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض المستجوبين وعدم اكتراثهم بأهمية الموضوع .
- تزامن فترة الدراسة مع إمتحانات نهاية السنة بالنسبة لفئة الأكاديميين مما أدى اعتذار بعض الأساتذة .

(9) - الدراسات السابقة في الموضوع:

دراسة الدكتور رضا إبراهيم صالح سنة 2009 بعنوان " أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية المعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية "، ناقشت هذه الدراسة أهمية الإطلاع على المعايير المحاسبية الحديثة الموجهة نحو القيمة العادلة والتطرق إلى الأسباب التي أدت إلى ذلك التوجه وأهم المشاكل المتوقعة في تطبيقها في شركات قطاع الخدمات المالية والبنوك في البورصة المصرية، كما هدفت أيضا إلى معرفة أثر تطبيق القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية، وبعد تحليل البيانات واختبار الفرضيات قام الباحث بعرض النتائج التي توصل إليها والتي هي كالتالي:

- 1 - تعتبر معايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة ذات أهمية متميزة عن معايير المحاسبة التقليدية.
- 2 - لمعايير التقارير المالية المستندة إلى القيمة العادلة أثر إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في البورصة المصرية وذلك بشرط توفر الأسواق المالية الفاعلة (النشطة).
- 3 - تعتبر معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية إذ أنها تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر كما أنها تسهل من عملية تقييم أداء الماضي والتنبؤات المستقبلية إلا أنها في نفس الوقت أقل موثوقية من معلومات التكلفة التاريخية.
- 4 - المعايير الموجهة نحو القيمة العادلة ليس لها علاقة بنشوء الأزمة المالية العالمية، وإنما كانت إحدى الأدوات التي أظهرت وكشفت سوء تسيير الإدارة أي أن هذه المعايير كانت المشخصة للعيوب وليست المسؤولية عنها.

وظل هذه النتائج فقد أوصى الباحث بمجموعة من التوصيات منها:

- 1 - العمل على زيادة الوعي لمعدي ومراجعي التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة، وذلك من خلال الدورات والندوات العلمية.

المقدمة العامة

2- إجراء المزيد من البحوث التطبيقية في مجال المحاسبة، تشجيع توحيد وتطوير المعايير الخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي الموجه للقيمة العادلة من أجل توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية تساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية وتشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية.

3- بما أن مشكلة الموثوقية أهم صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة ينبغي العمل على توفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة وتقليل الاعتماد على التقديرات الشخصية من قبل معدي التقارير المالية، وذلك من أجل تجنب المشاكل الناتجة عن عمليات إدارة الأرباح.

دراسة الدكتور إبراهيم عبد موسى السعبري وزيد عائد مردان سنة 2013 بعنوان " القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية " هدفت هذه الدراسة في محاولة معرفة العلاقة بين جودة التقارير المالية الناتجة عن استخدام معلومات القيمة العادلة وقد سعت إلى تحقيق أهدافها المتمثلة في:

- 1 -التعريف بنموذج القيمة العادلة والمعالجة المحاسبية المتعلقة به والأسس التي تقوم عليها.
 - 2- إبراز أهم المشاكل المتعلقة بالقياس المحاسبي المستند إلى منهج التكلفة التاريخية.
 - 3- الخصائص التي تضيفها القيمة العادلة على المعلومات المحاسبية.
- وبعد دراسات نظرية تحليلية وتطبيقية توصل الباحثان إلى أن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يعطي تقارير مالية ذات جودة عالية ويزيد من شفافيتها وفعاليتها وذلك لأن الأخذ بمعايير محاسبة القيمة العادلة يجعل من البيانات المالية أداة مهمة في تقديم معلومات مناسبة وقابلة للمقارنة وملائمة لمستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة و التقييم الجيد لأداء الإدارة، إضافة إلى ذلك فإن محاسبة القيمة العادلة للأصول المالية لها أثر جوهري في الارتقاء بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية وفي الأخير أوصى الباحثان بأنه يجب مواكبة التعديلات والتطورات التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على أساس القيمة العادلة وذلك من أجل توفير تقارير مالية بدرجة عالية من الجودة وكذلك تطبيق نموذج القيمة العادلة يعد مطلب أساسي لبناء سوق مالي قادر على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية.

دراسة الدكتور بوكساني رشيد والدكتورة أوكيل نسيمه والأستاذ العربي حمزة : بعنوان " مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأكيد في ظل التوجيه نحو القيمة العادلة " تمثلت هذه الدراسة في مداخلة بجامعة الوادي سنة 2010 وقد قامت بإلقاء الضوء على النقاط التالية:

- 1 - مفهوم التكلفة التاريخية وأهم الأسس التي يقوم عليها المبدأ في عملية القياس المحاسبي والانتقادات الموجهة له.
 - 2 - معرفة دوافع توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو استخدام القيمة العادلة.
 - 3 - التعرف على أهم الصعوبات التي تواجه عملية القياس المحاسبي المعتمد على نموذج القيمة العادلة، وبعد استخدام أساليب تحليلية واستنباطية على فرضيات وقراءات متعددة من مختلف المختصين في النظرية المحاسبية الممارسين لها والأكاديميين وعرض مختلف المبررات والانتقادات الموجهة لكل من منهج التكلفة التاريخية والقيمة السوقية.
- وقد توصلت المداخلة بأن هناك توجه نحو القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تعتبر بديل قوي كأساس في القياس المحاسبي كونه أكثر ملائمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية إلا أنه يفتقد لخاصية الموثوقية التي يتمتع بها أساس التكلفة التاريخية. وفي الأخير أكد الباحثين على أنه يجب اعتماد نموذج القيمة العادلة في قياس الأدوات المالية بينما قياس بعض الأصول والالتزامات يبقى استخدام التكلفة التاريخية هو النموذج الأفضل، كما يستحسن عند تطبيق أساس القيمة العادلة الاعتماد على مجموعة من الخبراء للتقليل من عنصر الذاتية والبحث عن أساليب أكثر موضوعية في تطبيقها.

- دراسة جميل حسن النجار سنة 2013 بعنوان " أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية " قامت هذه الدراسة بالتعرف على أثر محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية وعملية اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه الأخيرة والكشف عن أهم المشاكل والمعوقات التي تواجهها الشركات المساهمة الفلسطينية في تطبيق محاسبة القيمة العادلة وللوصول إلى ما ذكر طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين والمديرين الماليين للشركات، وكانت النتائج كالتالي أن المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية تتميز بدرجة عالية من الموثوقية والملائمة في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة لكن هناك معوقات تتمثل في عدم توافر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة للكثير من الأصول وتوصلت الدراسة إلى ضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد والمتواصل لاستحداث كافة الإجراءات والخطوات الإدارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة للأوراق المالية المتداولة.

– دراسة الدكتور نائل عدس والدكتور عبد الناصر حول " القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة " بالأردن
تمحورت هذه الدراسة حول:

– معرفة مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية وذلك لعدم موثوقية القياس المحاسبي عند تطبيقها.
– الوقوف على مفهوم وطبيعة أساس القيمة العادلة وأهم الخصائص النوعية التي يمكنه أن يضيفها للمعلومات المحاسبية.

– إبراز مقومات ومعوقات استخدام القيمة السوقية العادلة لدى الشركات الأردنية. وبعد دراسة نظرية عميقة واستطلاعية لرأي المحاسبين القانونيين الأردنيين تم التوصل إلى أن هناك تمسك بالاستمرار بالعمل على أساس التكلفة التاريخية على الرغم من أنها تعاني من نقص في تطبيقها وذلك لأنه يمكن مراجعة عمليات الشركات في أي وقت بمجرد مطابقة المستندات المتعلقة بالأصول والقيم التي تظهر في الدفاتر المحاسبية مما يسهل عملية التدقيق. كذلك عدم إدراك البيئة الأردنية لمفهوم القيمة العادلة أدى إلى رفض إتباع هذا المنهج على الرغم من أنه يوفر معلومات ملائمة. وقد اكتشف الدراسة بأن هناك سيطرة كبيرة من قبل التشريعات الضريبية على الشركات الأردنية مما يساهم في دعم تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية وعدم الاهتمام بمبدأ تقييم الأصول بالقيمة السوقية وعلى ضوء ما تم عرضه فقد أوصى الباحثان بضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة لأن المعايير المحاسبية الدولية تحث على ذلك. كما أنه يجب تنشيط وتطوير وتنظيم أسواق السلع والخدمات لتسهيل العمل بمبدأ القيمة العادلة.

– دراسة الدكتور سالم عبد الله حلس والدكتور يوسف محمود جربوع بعنوان " تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة " عبارة عن دراسة تحليلية تبين مدى مساهمة استخدام أساس التكلفة التاريخية في تحقيق العدالة والصدق في القوائم المالية وأثر عرض هذه الأخيرة على مفهوم الإفصاح المحاسبي، وبعد جمع الآراء ومختلف وجهات نظر المحاسبين والمراجعين القانونيين ودراسة نظرية وميدانية خرجت الدراسة بمجموعة من النتائج أهمها أن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية في ظل التضخم سوف يؤدي إلى التضليل في عرض القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي واحتساب الإهلاك على هذا الأساس في ظروف ارتفاع الأسعار يؤدي إلى تضخم الدخل وزيادة حجم الضرائب عليه وتوزيع أرباح وهمية على المساهمين، بالإضافة إلى نقطة مهمة وهي أن الجانب المحاسبي يتأثر بظاهرة التضخم المالي لكونه هو الذي يعكس نتائج السياسة الاقتصادية والمالية المتمثلة في مميزات المدفوعات والموازنة العامة السنوية وأن المعلومات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بظاهرة التضخم المالي وبالتالي محاسبة التضخم أمر لا بد منه قد يؤدي إلى إتخاذ القرارات الاستثمارية التي تساعد في التنمية الاقتصادية في فلسطين وقد انتهت الدراسة بأنه يجب تطوير بعض المبادئ والفروض

المقدمة العامة

والمفاهيم المحاسبية المتبعة في القياس المحاسبي لتتلاءم مع التغيرات في مستويات الأسعار إذ أن الأخذ بأساس التكلفة الاستبدالية الجارية باستخدام الأرقام القياسية الخاصة يلقي قبولاً واسعاً من قبل المحاسبين والمراجعين عند مراجعة القوائم المالية.

التعليق على الدراسات السابقة

بعد عرض بعض الدراسات ذات العلاقة بالموضوع اتضح لنا بأن لنموذج التكلفة التاريخية نقائص كونه نموذج تقليدي و هذا ما قد يسبب للمؤسسات عدة مشاكل خاصة في ظل تغير الأسعار إلا أن هناك بلدان بما فيها الجزائر لازالت تعتمد عليه وهذا راجع لعدم الفهم الواسع وإدراك الأهمية البالغة لنموذج القيمة العادلة إلا أن هذه الأخيرة بدورها لها بعض النقائص ولكنها ليست بالحجم التي عليه التكلفة التاريخية ، ومن خلال هذه الدراسة سوف يتم التطرق إلى أهم بديلين في القياس المحاسبي التكلفة التاريخية من أجل إعطاء صورة واضحة عن هذا البديل ، و كذلك التعريف بنموذج القيمة العادلة وذكر وأهم المعوقات التي تقف أمامهما، والأسباب التي أدت إلى عدم استخدام مبدأ القيمة العادلة لحد الآن من قبل المؤسسات الجزائرية بالرغم من أنه جاء في طيات النظام المحاسبي المالي منذ سنوات ومحاولة إيجاد طرق وأساليب تؤدي إلى تسهيل العمل بمبدأ القيمة العادلة وذلك للتماشي مع تطورات البيئة لمحاسبية العالمية .

10- هيكل البحث :

لإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول حيث تم التطرق في الفصل الأول الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية وتم التعرض في المبحث إلى المفاهيم العامة حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، و بعده ا تم الولوج في المبحث الثاني إلى عملية القياس المحاسبي الذي يعتبر أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة . وأخيرا فحاولنا إيجاد علاقة بين القياس المحاسبي و الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في المبحث الثالث الذي تناول علاقة القياس المحاسبي بالتضخم و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

أما الفصل الثاني الذي تم فيه عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة) وتم التطرق في هذا الفصل إلى التكلفة التاريخية في المبحث الأول ، و البديل الثاني للقياس (القيمة العادلة) في المبحث الثاني ، وفي المبحث الثالث فحاولنا إعطاء الصعوبات و المشاكل التي تواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة معا و تقييمهما .

وفي الدراسة الميدانية فكانت في الفصل الثالث فخصصناه لدراسة آراء المختصين في المحاسبة حول المقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و قسمناه هو إلى مبحثين حيث كان المبحث الأول هو أداة الدراسة أما المبحث الثاني فكان معالجة وتحليل الاستبيان .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في
ظل خصائص المعلومات المحاسبية

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية.

تمهيد:

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

إضافة إلى ما سبق، وفي سياق الإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر والذي نتج عنه صدور نظام محاسبي مالي جديد، والذي ظهر نتيجة القصور الذي شهده المخطط المحاسبي الوطني في الوفاء باحتياجات مستخدمي القوائم المالية في الوقت الراهن، وذلك بسبب التغيرات الداخلية و الخارجية التي عرفتھا البيئة الاقتصادية الجزائرية .

حيث تناولنا في هذا الفصل ثلاثة مباحث وكان المبحث الأول عبارة عن مفاهيم عامة حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، أما القياس المحاسبي كان كمبحث ثاني ، وفيما يتعلق بالمبحث الأخير فكان عبارة عن علاقة بين القياس المحاسبي والتضخم و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

إن جميع إدارات المؤسسات تعمل كوكيل لإدارة أعمال المؤسسة وذلك بالنيابة عن أصحابها، ولضمان نزاهة تلك الإدارات ظهرت نظرية المحاسبة لتحكم تلك العلاقة بمبادئ محاسبية عديدة تلزم المؤسسات بتسجيل جميع عملياتها ضمن قواعد وأصول تضمن نزاهة العمل ضمن نظام محاسبي محدد يسمح بإنتاج معلومات محاسبية ذات مصداقية و موثوقية .

وقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إصدار معايير تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. ومن المهم أن المعلومات المحاسبية النابعة من النظام المحاسبي يجب أن تتمتع بعدة خصائص معينة، لكي تكون مفيدة لصاحب القرار الذي في النهاية أعدت من أجله.

المطلب الأول: مفهوم المعلومات المحاسبية وجودتها.

1/- تعريف المعلومات المحاسبية:

تعتبر كل من البيانات والمعلومات المحاسبية مكونات أساسية لنظم المعلومات المحاسبية، وغالبا ما تستخدم في الحياة العملية كمصطلحات مترادفة، بقصد الدلالة على معنى واحد رغم الاختلافات الجوهرية بينهما ويعتبر مفهوم المعلومات من المفاهيم المثيرة للجدل إذ أن هناك لبس في التمييز بينهما وإن معيار الاستفادة من قبل المستفيد هو الأساس للتمييز بين البيانات والمعلومات ويعتمد هذا المعيار على خاصيتين أساسيتين للتمييز بينهما وهما:¹

1 - الإضافة المعرفية: يعتمد التمييز وفق هذا المعيار على الشخص المتلقي فإذا أدت البيانات إلى إضافة معرفية لدى الشخص المتلقي تحولت إلى معلومات، أما إذا لم تؤدي إلى أية إضافة معرفية تبقى مصنفة في إطار البيانات، وبناءا على هذا المعيار ما يعتبر بيانات بالنسبة لشخص ما يمكن أن يعتبر معلومات بالنسبة لشخص آخر.

2 - الارتباط: يجب أن تكون البيانات مرتبطة بحدث معين يتم اتخاذ قرار بشأنه من قبل المتلقي حتى تتحول هذه البيانات إلى معلومات، فالبيانات تعتبر معلومات إذا كانت تؤثر في القرار المتخذ، فهي إما أن تؤدي إلى اتخاذ قرار سليم وإما أن تؤكد على أن القرار المتخذ سليم أو تؤدي إلى تغيير القرار أو تعديله لذلك فإن ما يعتبر بيانات في لحظة معينة قد يتحول إلى معلومات في أوقات أخرى.

¹ عيادي محمد أمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2008 ، ص 32.

وبناء على هذا المدخل يمكن تعريف المعلومات على النحو التالي:

على أنها الناتج من نظام المعلومات، فهي تلك البيانات التي تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة، فالمعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف و اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل وتكون المعلومات المحاسبية كمية كالقوائم المالية وتقارير الأداء عن التنفيذ الفعلي للموازنات، ويتعين التوازن في إعداد هذه المعلومات من حيث التفصيل أو الاختصار حتى تكون ذات منفعة لمتخذي القرار.²

إن توفير المعلومات المحاسبية ليس هدفا في حد ذاته بل من الضرورة أن تكون هذه المعلومات ذات محتوى إعلامي نافع يمكن الاستفادة منه من جانب مستخدمي المعلومات وإن المنفعة ترتبط بالمعلومات وفائدتها من وجهة نظر معدي التقارير والقوائم أي أنها ترتبط بالمعلومة.

و لقد توجهت مجالس معايير المحاسبة المتخصصة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2/- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

حدد مجلس معايير المحاسبة المالية في قائمة المفاهيم رقم 02 "معايير جودة المعلومات المحاسبية" الخصائص النوعية التي تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة وذلك لأنه يختلف مستخدمو المعلومات المحاسبية بدرجة كبيرة في أنواع وطبيعة القرارات التي يتخذونها ومدى نطاق وطرق تشغيل المعلومات التي يتم بناء عليها اتخاذ تلك القرارات، وحتى تكون المعلومات ملائمة وذات مصداقية يتعين أن تكون هناك حلقة أو رابطة بين طبيعة المستخدمين والقرارات التي يتخذونها والتي تتمثل أساسا في معيار القابلية للفهم، وعادة ما كان ينظر للقوائم والتقارير المالية على أنها تحقق مبدئيا وظيفية التحقق من مدى قيام الإدارة بمسؤولياتها الخاصة بتوفير تقارير للملاك وحملة الأسهم لإخطارهم بالتغيرات والاستخدامات الخاصة بالأموال محل تصرف الشركة إلا أن هناك مجموعة أخرى من المستخدمين لديها توقع معقول في الحصول على المعلومات، ومن هنا يجب تحديد احتياجاتهم والاعتراف بها في التقارير المالية.³

² عيادي محمد أمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 33.

³ د. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية، الدار الجامعية للطباعة والنشر، ص 49.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأساسية والثانوية.

I. أهم الخصائص التي حددها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB هي:

أولاً: خاصية الملائمة: "تعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة". يقصد بالتوقيت الملائم تقديم المعلومات في حينها بمعنى أنه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمستخدميها عندما يحتاجون إليها وذلك لأن هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فعاليتها في اتخاذ قرارات على أساسها.

تعتبر المعلومات ملائمة أو ذات علاقة وثيقة بالغرض الذي تعد من أجله إذا كانت تساعد المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم البدائل التي تتعلق بالاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية، أو تكوين علاقات جديدة معها شريطة توافر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.⁴

مما تقدم يمكن أن نستنتج بأن مفهوم أو خاصية الملائمة تتكون من الخصائص الثانوية أو الفرعية التالية:⁵

1- التوقيت الملائم: يجب أن يتم إعداد المعلومات وإيصالها إلى المستخدمين في الوقت المناسب أي عندما تدعو الحاجة إليها مباشرة، فالمعلومة المتأخرة تكون عادة ضئيلة وأحياناً عديمة المنفعة، إذ يقصد بالتوقيت الملائم أو التزامن توفير المعلومات في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية القرار.

2- القيمة التنبؤية للمعلومات: تعد مساهمة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذي القرار على التنبؤ بنتائج التوقعات المستقبلية في ضوء نتائج الماضي والحاضر أهم الخصائص الفرعية للمعلومات "الملائمة". فالمعلومات الملائمة هي التي تساعد على التنبؤ بالعوائد المرتبطة بالنشاط المستقبلي، فبدون معرفة الأحداث الماضية يصعب التنبؤ مما

ستكون عليه في المستقبل، كما أن معرفة نتائج الأحداث الماضية دون الاهتمام بالمستقبل يعتبر عمل غير هادف.

3- القيمة الإسترجاعية للمعلومات: تمتلك المعلومات قيمة إسترجاعية عندما يكون لها القدرة على التغيير أو

تصحيح التوقعات الحالية أو المستقبلية، كما يطلق خاصية القيمة الإسترجاعية للمعلومات أيضاً بالتغذية

العكسية، وهي لا تقل عن أهمية خاصية القيمة التنبؤية للمعلومات، وتساعد مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة

توقعاته السابقة، وبالتالي يستخدم المعلومات في تقييم نتائج القرارات التي تبني على هذه التوقعات.

⁴ د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، ص 38.

⁵ د. أمين أحمد السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 52.

ثانياً: خاصية الموثوقية: يفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ أن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات كما تبرر إمكانية الاعتماد عليها، ولقد عرفها البيان رقم 2 الصادر عن FASB عام 1970 بأنها: "خاصية المعلومات في التأكيد بأن تلك المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله".⁶

وتعني خاصية الثقة بالمعلومات وإمكان الاعتماد عليها أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها تعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق هذه الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين مستقلين عمن قاموا بتطبيقها في المرة الأولى بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج، كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تعتبر تصويراً دقيقاً لجوهر الأحداث التي تنطوي عليها، دون أن يعترها تحريف أو تشوبها أخطاء ذات أهمية.

ولكي يمكن الاعتماد على المعلومات والوثوق بها يلزم أيضاً توافر ثلاث خصائص فرعية هي:⁷

1 - الصدق في التعبير: يقصد بها مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها بمعنى آخر يجب أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة بصدق وأمانة عن الحقائق والأحداث المالية والمثثلة لها بحيث يتوفر التوافق بين القيم والأرقام المحاسبية وتفصيلها مع الأحداث الاقتصادية والمالية التي تم قياسها والتقرير حولها.

2 - القابلية للتحقق: تمثل هذه الخاصية أحد الأسس التي يمكن الاعتماد عليها في الاختيار بين الطرق المحاسبية المختلفة كونها تزيد من ثقة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية، إن قابلية التحقق مبدأ نسبي وهي تشير إلى وجود درجة عالية في الاتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس بصدق فحص نفس المعلومات بأنهم يتوصلوا إلى نفس النتائج، يتم اشتقاق هذه الخاصية من فرض الموضوعية في المحاسبة التي تقتضي أن تكون البنود الواردة من التقارير المالية قابلة للتحقق بمعنى أن تكون هذه الأخيرة قابلة للتحقق منها من قبل محاسب أو شخص آخر، ويمكن للمحاسب أو غيره التأكد من الأرقام الواردة في التقارير المالية بالرجوع إلى المستندات المتعلقة بالعمليات المالية في أي مرحلة بالإضافة إلى إمكانية التحقق من القوائم بالرجوع إلى نفس القياس الموضوعي الذي ينسجم مع مواقع الحياة الاقتصادية.

3 - حيادية المعلومات: ويقصد بها عدم التحيز. حيث توجه معلومات المحاسبة المالية التي تتصف بالحيادية للوفاء بالاحتياجات المشتركة لمن يستخدمون هذه المعلومات خارج المؤسسة دون افتراضات مسبقة عن احتياجات أية

⁶ د. وصفي عد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 40.

⁷ د. أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن، 2010، ص 67.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية

مجموعة معينة بالذات إلى تلك المعلومات وتتسم معلومات المحاسبة المالية بأنها معلومات نزيهة خالية من التحيز صوب أية نتائج محددة مسبقا وتوضع هذه الخاصية واجبا على عاتق المسؤولين عن وضع معايير المحاسبة المالية وأيضا المسؤولين بإعداد القوائم المالية، وذلك فيما يتعلق باتخاذ قرارات منصفة بشأن الاختيار بين الأساليب البديلة للقياس والإفصاح بحيث يكفل ذلك الاختيار تحقيق هدفين أساسيين هما:

أ/- تقديم المعلومات ذات العلاقة الوثيقة بالأهداف التي تعد من أجلها.

ب/- و تحقيق أمانة تلك المعلومات.

و يتبن مما تقدم أن خاصية حيادية المعلومات تتطلب ما يلي:

- أن يركز الاختيار من بين بدائل القياس والإفصاح على تقييم فاعلية كل من هذه البدائل في إنتاج المعلومات الملائمة ذات العلاقة الوثيقة وتحقيق أمانتها.
- فيما يتعلق بتطبيق طرق الإفصاح أو أساليب القياس التي تتطلب الالتجاء إلى التقدير ، يجب ألا تعتمد إدارة المؤسسة إلى المغالاة في هذه التقديرات بغية تحقيق نتائج معينة ترغب مسبقا في التوصل إليها.

II. الخصائص الثانوية:

حتى تكون المعلومات المحاسبية المرتبطة بإحدى المؤسسات أكثر فائدة يتعين إمكانية مقارنتها بمعلومات مماثلة عن ذات المؤسسة خلال فترات مختلفة وهي تنقسم إلى خاصيتين:⁸

- 1 - القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات التي يتم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات لمختلفة قابلة للمقارنة، حيث تمكن خاصية القابلية للمقارنة المستخدمين في تحديد الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية، طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية متماثلة. وكما تعد فاعلية المعلومات المحاسبية على عقد المقاربات بين بنود التقارير المالية لنفس السنة بين مؤسسة وأخرى، أو لنفس المؤسسة الاقتصادية بين سنة وأخرى، وتعتبر المدخل الأساسي والمنهج العملي إجراء التحليل المالي والمحاسبي. وكما هو معروف إن إمكانية استخدام المعلومات المحاسبية في عقد المقارنات يعتبر أمرا حيويا، وذلك نظرا لعدم توفير مقياس مطلق لتقييم الأداء، ويتمثل الهدف في عقد المقارنة في تحديد وتفسير أوجه التشابه والاختلاف في المعلومات المحاسبية، وذلك عن طريق إيجاد علاقة بين نوعين من المعلومات أو الأرقام، لهذا يلزم الإشارة إلى أن عقد المقارنة في مجال المحاسبة يتم على مستويين:

⁸ د. وصفي أبو الفتاح أبو المكارم ، مرجع سبق ذكره ، ص 45.

● المقارنة بين نتائج الفترات المحاسبية لنفس الوحدة الاقتصادية.

● المقارنة بين نتائج الوحدات الاقتصادية المختلفة.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر فيها الشرطين التاليين:

● سهولة العرض و استخدام أسلوب واحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات.

● الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

2- الثبات : يقصد تطبيق وحدة محاسبية نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث من فترة لأخرى فإنها تعتبر ثابتة في استخدامها للمعايير المحاسبة ولا يعني ذلك أن الوحدة المحاسبية لا يمكنها التحول من طريقة محاسبية معينة إلى أخرى، حيث يمكنها التغيير في السياسات الطرق المحاسبية إذا تبنا أفضليتها في هذه الحالة يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر التغيير المحاسبي في التقارير المالية وخاصة بالفترات التي حدث فيها التغيير.

وعند حدوث أي تغيير في الظروف أو المبادئ المحاسبية المستخدمة، يلزم الإفصاح عن طبيعة وأثر هذا التغيير المحاسبي ومبرر إجرائه وذلك في القوائم المالية الخاصة بالفترة التي حدث فيها التغيير، كما أن حدوث تغيير في المبادئ المحاسبية المستخدمة، يجب أن يشير إليه المراجع في فقرة توضيحية لتقرير المراجع، حيث تقوم هذه الفترة بتحديد طبيعة التغيير وإرشاد القارئ إلى الملاحظة الواردة في التقارير المالية التي حدث فيها هذا التغيير.

وهناك خاصية أخرى من بين الخصائص النوعية وهي خاصة بمستخدمي المعلومات المحاسبية (مستعملو المعلومة

المحاسبية) وهي :

القابلية للفهم⁹:

تحكمها مجموعة من الخصائص التي تتعلق بالمستخدم والخصائص كامنة في المعلومات ذاتها ، وهي تعمل كحلقة وصل بين متخذي القرارات و المعلومات المحاسبية ، وللوفاء بمعيار فائدة الواردة في قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (01) يجب على المستخدم أن يفهم بشكل صريح المعلومات ، ويمكن تصنيف قابلية الفهم على أنها تتعلق بمجموعة من متخذي القرارات معينين أو أنها تتعلق بمجموعة من متخذي القرارات .

⁹ د . ابراهيم عبد موسى السعبري ، أ . زيد عائد مردان ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد (08) ، العدد (25)، الفصل الرابع ، 2013 ، ص231 .

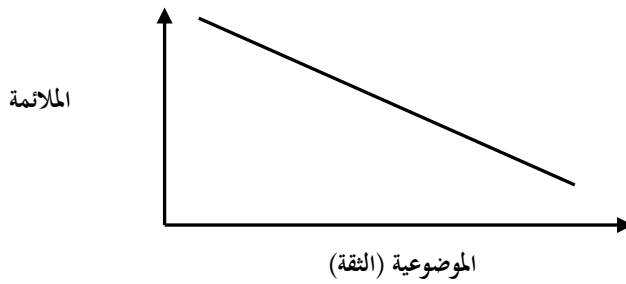
المطلب الثالث: المشاكل والمحددات لاستخدام الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

اولا : مشاكل استخدام خصائص المعلومات المحاسبية: من أهم مشاكل استخدام خصائص المعلومات المحاسبية.

1 - احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة و الموثوقية): إذ لا وجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فمثلا قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز ، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل إرتباطا (أو تمثيلا) للواقع الفعلي¹⁰.

ونتيجة للتعارض بين خاصيتي الملائمة والثقة فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملائمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل في المعلومات المحاسبية مقابل المزيد من الملائمة للمعلومات، ويمكن توضيحه في الشكل التالي:

والشكل رقم (01) يمثل التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية)



وهكذا نجد أن العلاقة بين الخاصيتين هي علاقة عكسية، حيث أنه كلما زادت جودة أحدهما انخفضت جودة الأخرى، وسيصبح من الضروري التضحية بقدر من الملائمة مقابل مزيد من الموضوعية (الثقة) أو العكس، وأنه ليس من المقبول غياب أحد هاتين الخاصيتين الملائمة والثقة بالكامل في المعلومات مما يستلزم إجراء نوع من المبادلة بينهما. وكما أكد الموقف التقليدي للمحاسب والمراجع الخارجي هو أن الاعتبار الأول الذي يجب أن تعطى له أهمية قصوى في المعلومات التي توفرها التقارير المالية الأساسية هو اعتبار الثقة، والعكس صحيح بالنسبة للقوائم الأخرى أو التكميلية والإيضاحات الملحقه بالقوائم المالية الأساسية التي تتطلب الملائمة للمعلومات.

2-احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية: كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب ولكنها لا تملك قدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية ، كذلك إن السرعة في إعداد المعلومات غالباً ما يكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

¹⁰ د. حازم الخطيب ، د. طاهر القشي ، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد ، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، جامعة الزيتونة الأردنية ، 2004 ، ص 13.

3- ليست كل المعلومات المحاسبية الملائمة والموثوق بها: تعتبر معلومات مفيدة لأنها قد لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، (اختبار مستوى الأهمية) إن البند يعتبر مفيدا وذو أهمية نسبية إذا أدى حذفه أو الإفصاح عنه بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار.

4 -قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: (اختبار التكلفة / العائد)، فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها، إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المحاسبية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة وذلك بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها¹¹.

5- قد تكون المعلومات المحاسبية ملائمة وموثوق بها إلا أنه تواجه مستخدميها صعوبة فهمها ، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجهه: على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة، ولكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة مما يجعل من هذه المهمة صعبة للغاية بالنسبة للمحاسب، لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

6- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار: فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المحاسبية مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهاة أو منافسة أو مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة، إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمنية قد لا تكون ذات جدوى عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق وعدم تغيير الطرق المحاسبية بمجرد الرغبة في التغيير وعند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير والآثار المترتبة نتيجة هذا التغيير على الوضع المالي ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

¹¹ د. حازم الخطيب ، د. طاهر القشي ، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد ، مرجع سبق ذكره ،

ثانيا : القيود الأساسية للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

جاء في قائمة المفاهيم رقم (02) سنة 1980 التي أصدرتها مجلس معايير المحاسبة المالية قيدين لإنتاج المعلومة المحاسبية:¹²

القيود الأول: المنفعة أكبر من التكلفة:

أي من الضروري أن تزيد المنافع المتوقعة من استخدام المعلومات عن التكاليف التي أنفقت في إنتاجها ويجب مراعاة هذا القيد عند تحديد كمية المعلومات و نوعيتها ، ويمكن قياس المنافع المتوقعة من استخدام المعلومات بعدة طرق منها: طريقة القيمة المتوقعة للمعلومات الإضافية وتقاس تلك القيم بالفرق بين العائد المتوقع من المعلومة الإضافية و العائد المتوقع من المعلومة العادية .

القيود الثاني: الأهمية النسبية

إذ يراها مجلس معايير المحاسبة المالية على أنها قيد محدد على كل من الملائمة و الموثوقية و تربط الأهمية بشكل رئيس بأهمية مفردة معلوماتية أو حدث معلوماتي تستدعي الانتباه إليه في العملية المحاسبية لان هذه المعلومة تعد مهمة لمستعملي القوائم المالية عند صنع القرار .

ويستخدم مفهوم الأهمية النسبية كمعيار لكيفية المعالجة المحاسبية ، حيث يمكن تقسيم المعلومات وفقه إلى ما يلي :

- **مهمة نسبيا:** فهي تتجاوز حد الاعتراف ويلزم بالتالي معالجتها محاسبيا وفق لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً.
- **غير مهمة نسبيا:** لا تتجاوز حد الاعتراف، وليس ضروري الالتزام حرفيا بمعالجتها وفق لمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

¹² د.سيد عطا الله السيد، د.طلال محمد علي الججاوي ، فؤاد عبد المحسن الجبوري ، نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال ، دار البازوري للنشر والتوزيع ، 2014 ، ص 53-54.

المبحث الثاني: القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف الأساسية للمحاسبة، حيث أنه المؤثر الأكبر على المعلومة المحاسبية المالية التي تظهر في القوائم المالية، ومع ذلك بقي فترة من الزمن مهملاً في المحاسبة حتى بدأ المحاسبون مؤخراً بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي.

المطلب الأول: المقومات العلمية للقياس المحاسبي

الفرع الأول: مفهوم عملية القياس المحاسبي

ينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى campell الذي عرفها بالتالي:

"يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها و ذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة".¹³

أما حسب تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية AAA عام 1966 وهو أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي: " يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بالأحداث الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"¹⁴

ومن خلال استعراضنا لهذين التعريفين اتضح أنها تخلو من البعد الرياضي للقياس الذي جاء به steven حيث عرفه على أنه مطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.

كما يجب على المحاسب الممارس لعملية القياس أن يحدد:

- الشيء المراد قياسه.
- متى تحصل عملية القياس.
- القيمة التي ستعطى على عملية القياس.
- تبويب وتصنيف القياس.

الفرع الثاني: فروض القياس المحاسبي.

كثيراً ما يثار النقاش حول مفهوم الفرض المحاسبي، علماً أن الفرض هو الذي يعطي الأساس للاستنتاج واشتقاق المبادئ، ولا يحتاج إلى برهان لإقامة الدليل، و يجب أن يكون الفرض المحاسبي متصلاً بالمنطق المحاسبي، وأن يقبل به

¹³ كمال عبد العزيز النقيب ، مقدمة في نظرية المحاسبة ، دار وائل، عمان الأردن، ط4، 2001، ص: 327 .

¹⁴ نجه مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والإفصاح ، دار وائل ، عمان الأردن ، ط 1 ، 2004 : ص11.

أصحاب العلاقة على أنه صحيحا، لأنها مشتقة من الأهداف العامة وبنية المنشأة الاقتصادية التي تعمل فيها، وتتصف الفروض المحاسبية بالخصائص التالية: - واسعة و تستخدم للاستدلال.

- صحيحة وغير قادرين على إثبات صحتها.

- مستقلة وغير متعارضة مع بعضها، وغير متشابكة.

ويجمع علماء المحاسبة على أن الفروض المحاسبية أربعة:¹⁵

1/- فرض استقلالية الوحدة الاقتصادية:

المؤسسة الاقتصادية أو المؤسسة التجارية مستقلة ومنفصلة عن الملاك حيث أن المؤسسة الاقتصادية تمتلك الأصول وتحمل الالتزامات المختلفة، و بعبارة أخرى أن الذمة المالية للمشروع منفصلة و مستقلة عن الذمة المالية للملاك أي أن للوحدة الاقتصادية كيانا معنوي، وشخصية معنوية، مستقلة عن الآخرين.

2/- فرض استمرارية المشروع:

يشير هذا الفرض إلى أن المشروع مستمر في أعماله وتقديم خدماته إلى وقت غير محدد، أي أن المؤسسة الاقتصادية وجدت لكي تستمر في أداء عملها يجب استخدام التكلفة التاريخية لقياس موارد المنشأة وأصولها، وكذلك إجراءات احتساب الإهلاك، وتصنيف الأصول والالتزامات إلى طويلة الأجل أو قصيرة الأجل (متداولة)، وإذا كانت هناك دلائل قوية تشير إلى عدم استمرارية المشروع في الأمد القريب العاجل كأن يكون في نية الإدارة تصفية المشروع فذلك يعتبر مبررا على عدم استخدام فرض الاستمرارية، وفي هذه الحالة لن يكون مناسباً أن يتم قياس بنود الأصول، على أساس تكلفتها التاريخية و يمكن اعتماد صافي القيمة التنازل المنتظر تحصيلها لتقييم الأصول، بينما تقيم الأصول على أساس القيمة الحالية التي سوف تتحملها المنشأة للوفاء بالتزاماتها.

3/- فرض الدورية (الفترة المحاسبية)

أنشطة المؤسسة مستمرة، متعاقبة ومتداخلة و لا يمكن فصلها بصفة مستقلة على باقي الأنشطة، ولكن هناك حاجة إلى البيانات التي تعبر عن نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية بصفة دورية لتقديمها للمستفيدين منها كمصلحة الضرائب أو المستثمرين أو الموردين أو البنوك.... الخ حيث أنه لا يمكن الانتظار حتى تنتهي الوحدة الاقتصادية جميع أنشطتها لكي تقدم هذه المعلومات لذلك لابد من تقسيم عمل المؤسسة إلى فترات مالية حيث ينظر إلى أقل فترة على أنها تتميز بأنشطة يمكن فصلها عن الأنشطة الأخرى التي تسبقها والتي تليها ويستدعي الأمر في ظل هذا الفرض

¹⁵ د. أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 98-99.

إلى الضوابط التي يعمل من خلالها المحاسب حتى يكون عمله موضوعيا مثل اعتماد أساس الاستحقاق المحاسبي و مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات ,مبدأ تحقق الإيراد.

4/- فرض وحدة القياس النقدي:

إن الوحدات النقدية تعطي قيمة للبيانات نستطيع عند استخدامها تقييم الأصول وتعبر الوحدات النقدية عن الموارد الاقتصادية و التغيرات التي تحدث عليها بصورة عددية, حيث أنها تعطي للبيانات المعبر عنها بوحدة نقدية أساسا مفيدا لمستخدمي البيانات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات الملائمة وتحديد الربح ولكن هذا الفرض يبنى على افتراض أساسي وهو ثبات القوة الشرائية لوحدة النقود.

الفرع الثالث: المبادئ القياس المحاسبي

تمثل المبادئ المحاسبية الإطار الفكري للمحاسبة حيث تخضع بنود القوائم المالية للقياس، الإفصاح فهي إطار عام يحكم الطرق و الإجراءات المتبعة في إثبات العمليات المالية وإعداد القوائم المالية وهي تعليمات ومرشحات توجيهية عامة تتصف بالشمول و الملائمة وقابلة للاستخدام وتمثل المبادئ فيما يلي:¹⁶

1/- مبدأ التكلفة التاريخية :

يعتبر هذا المبدأ أن تكلفة الحياة هي أفضل أساس لتقييم الموجودات حيث تسجل الأصول بما يعادل النقدية المستخدمة لحيازتها حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام في المكان المخصص له وللغرض الذي أمتلك من أجله و توزع تكلفة الحياة على الفترات التي تستفيد منها وبذلك تتميز التكلفة التاريخية بالموضوعية وسهولة التحقق حيث أن الأسعار معروفة بالكامل و محدودة و غير قابلة للجدل و حسب هذا المبدأ تظهر المصروفات في قائمة الدخل مقاسه بناء على تكلفتها الأصلية وكذلك تظهر بنود الأصول في الميزانية بالجزء من التكلفة الأصلية الذي لم تستفد منه بعد.

2/- مبدأ الاعتراف بالإيراد:

تؤدي عملية بيع السلع أو تقديم الخدمات في الوحدة الاقتصادية إلى زيادة في أصول المؤسسة أو نقصان في التزاماتها أو الاثنين معا وهذا ما يسمى بالتدفق النقدي الداخل (الإيراد) والذي ينجم كذلك عن استخدام موجودات الوحدة الاقتصادية كالإيجار، الفوائد الدائنة، ويعتبر الإيراد المقياس المحاسبي للأصول المستلمة من بيع و تقديم الخدمات

¹⁶ د.إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، إنتصار عبود مراد التميمي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010، ص 27.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية

ويُقاس بالنقدية أو ما يعادلها، ويتعرف بالإيراد عند استلام الثمن أو عند نقطة البيع ويجب أن يتحقق شرطان للاعتراف بالإيراد هما¹⁷:

- أ/- أن يكون الإيراد قد تحقق أو قابل للتحقق : يتحقق الإيراد حسب أساس الاستحقاق المحاسبي عند نقطة البيع أو على أساس نسبة الإنجاز أو عند الانتهاء من عملية الإنتاج، بينما يتحقق الإيراد حسب الأساس النقدي عند استلام النقدية، وعملية الاعتراف بالإيراد تعني إثبات المعاملات في السجلات المحاسبية و القوائم المالية.
- ب/- اكتمال عملية اكتساب الإيراد:

يقصد بها أن تتم بتقديم الخدمة أو تسليم المبيعات أي وجود مبادلة حقيقية بين المؤسسة و الغير.

3/- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات :

يستند هذا المبدأ إلى أن الأصول و الخدمات قد تم استخدامها أو استنفادها من أجل الحصول على إيرادات محققة خلال فترة زمنية، ولا يرتبط الاعتراف بالأصل أو المصروف بالسداد النقدي وإنما تنزل جميع المصروفات التي تخص الفترة من إيرادات تلك الفترة التي تمثل بشكل معقول وواضح استثمارا في الموارد و الخدمات التي استنفذت أثناء عملية تحقق الإيراد من أجل تحديد الربح أو الخسارة. وهذا ما يساير أيضا فرض الفترة المحاسبية وضرورة تحديد نتائج الأعمال في كل فترة محاسبية ولا بد من وجود علاقة سببية بين الإيرادات والمصروفات حتى يمكن تحميلها على الفترة المالية وإذا لم توجد هذه العلاقة فيتم توزيع المصروفات عند الاعتراف بها، كما هو الحال في محاسبة الاهتلاك للأصول طويلة الأجل أو الإطفاء في حالة الأصول غير الملموسة.

4/- مبدأ الإفصاح:

يعتبر هذا المبدأ من أهم المبادئ المحاسبية التي يمكن أن تسهم بفعالية في إعطاء قيمة مهمة للمعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية. ويتمثل الإفصاح بإظهار كل المعلومات بلغة واضحة ومفهومة التي لها تأثير في اتخاذ قرار معين يتعلق بالمؤسسة. والإفصاح من أهم الأركان الأساسية لوظيفة الاتصال المحاسبية كما يؤدي إلى المساهمة الفعالة في توفير خاصيتي الملائمة والمصدقية في المعلومات المحاسبية.

¹⁷ د. إسماعيل يحيى التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، إنتصار عبود مراد التميمي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص30.

المطلب الثاني: الجوانب المختلفة للقياس المحاسبي

الفرع الأول: مراحل القياس المحاسبي.

خطوات عملية القياس: تتم عملية القياس عبر خطوات أهمها:¹⁸

1/- تحديد الخاصية محل القياس :

تعتبر عن حدث اقتصادي تاريخي أثر على المركز المالي للمؤسسة ، و الحدث في المستقبل و ذو آثار اقتصادية متوقعة على المؤسسة ، والمشكلة الحقيقية التي يواجهها المحاسب هي عدم القدرة في أغلب الأحيان على التعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفاً أو تحديداً دقيقاً .

2/- تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس:

تتوقف على أغراض طبيعية لعملية القياس و نوع خاصية محل القياس ، فإذا كانت أغراض عملية القياس محظورة في مجرد تبويب الحدث محل القياس ، فالمقياس المناسب لهذا الغرض هو مقياس اسمي ، أما كانت أغراض عملية القياس محصورة في المقارنة بين قيمة حدثين أصليين فعلاً فالمقياس المناسب لهذا هو مقياس الترتيب .

3/- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس:

والتي يتوقف أسلوبه في تنفيذ عملية القياس المحاسبي كما يلي :

- الهدف من عملية القياس.
- الأفق الزمني لعملية القياس.
- في حالة كان هدف عملية القياس مجرد تبويب الحدث محل القياس أو إثباته محاسبياً فقط فهذا أسلوب القياس هو طريقة القياس المباشرة أو الأساسية.

أما إذا كانت عملية القياس منصبة على الحدث تاريخي يسلك المحاسب في قياسه أساليب بسيطة تكون في معظمها من النوع المباشر الذي يأخذ شكل التسجيل المباشر لقيمة هذا الحدث من واقع مستند مثل الفاتورة ، سند الصرف.¹⁹

¹⁸ د.سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، دار الراية للنشر والتوزيع عمان ، 2009، ص 182.

¹⁹ د.ثناء العلي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية للنشر والإسكندرية ، الجزء الأول، الطبعة 1، 2010، ص 86.

الفرع الثاني: أساليب عملية القياس.²⁰

يتوقف اختيار أسلوب القياس في مجال المحاسبة على الغرض من عملية القياس والأفق الزمني لها، وهناك أساليب يمكن إتباعها في عملية القياس والتي تتمثل فيما يلي :

1/- أساليب القياس الأساسية المباشرة

تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس ، دون إجراء عمليات حسابية أو علاقات رياضية أو استخدام وسائط أخرى، مثلاً قياس تكلفة شراء أصل تكون مباشرة من فاتورة الشراء ، كما يعتبر التوبيخ المحاسبي أوسع المجالات استخداماً لأساليب القياس المباشرة.

2/- أساليب القياس غير المباشرة (المشتقة)

ويستخدم هذا الأسلوب عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بشكل مباشر، حينئذ يلجأ إلى استخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، وتعتبر القياسات المباشرة بمثابة المدخل لأساليب القياس المشتقة.

3/- أساليب القياس التحكيمية

ويطلق عليها بعض المحاسبين مصطلح قياسات مجازية، وتشبه هذه لأساليب في إجراءاتها أساليب القياس غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنّ أساليب القياس غير المباشرة لها قواعد موضوعية تحكمها، أما أساليب القياس التحكيمية فهي تفتقر لهذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات والأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس، وحسب (IJIRI) تستخدم أساليب القياس التحكيمية في الظروف التالية:

- إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس.

- عدم توفر المعايير الموضوعية للحكم على الخلافات التي تظهر حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بها.

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس، فلقياس قيمة أصل معين توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منهما إلى نتيجة تختلف عن النتائج المحققة بالبدائل الأخرى.

²⁰ د.سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ،مرجع سبق ذكره، ص 183.

الفرع الثالث: قياس عناصر القوائم المالية

أولاً : قياس عناصر جدول حسابات النتائج²¹

1- قياس الإيرادات:

أ/- الإيراد : هو إجمالي التدفقات الداخلة التي تؤدي الى الزيادة في إجمالي الأصول للمؤسسة أو نقص في إجمالي خصومها او في كليهما معا.

ب/- قياس الإيرادات:

تحديد القيمة المضافة لأصول المؤسسة النقص الحادث في خصومها او كلاهما في العمليات المتعلقة ببيع السلع أو الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصولها خلال فترة زمنية معينة .

ج/- الفرق بين الإيراد و المكسب

المكسب يعني التدفق الداخل للمؤسسة و المحقق من الأنشطة العرضية التي لا تتصف بالتكرار وليس لها علاقة بالنشاط العادي.

الإيراد لئ ما تحققه المؤسسة من عائد نقدي او عيني عن ممارسة أنشطتها العادية.

د/- أسس الاعتراف بالإيراد:

- الاعتراف بالإيراد قبل تسليم السلعة أي بمجرد الانتهاء من إنتاجها أو حتى خلال عملية إنتاجها كما يحدث عند البيع بعقود مقدمة، أو في عقود الإنشاءات طويلة الأجل.
- الاعتراف بالإيراد بمرور الزمن بالنسبة للإيرادات التي تنتج عن استخدام الغير لأصول المؤسسة مثل إيراد العقار.

2- قياس المصروفات(الأعباء):

أ/- يمكن قياسها من خلال :

- افتراض وجود علاقة بين المصروفات و بين الفترة أو بين المصروفات وبين أنشطة معينة و إيرادات معينة ، وعلى هذا الأساس يتم التحديد المباشر لنصيب كل فترة أو كل نشاط في المصروفات ، أي التحديد المباشر لذلك الجزء المستفيد في موارد المؤسسة في سبيل تحقيق نشاط معين ، وهذا التصرف (بطريقة مباشرة).
- تحديد قيمة الموجودات في نهاية الفترة على أساس ذلك القدر من الموارد الذي يمكن تحميله لإيرادات و أنشطة الفترة المقبلة، ويعتبر الرصيد المتبقي مصروفات الفترة الحالية ويتم تحديدها بالطريقة الغير مباشرة.

²¹ د.سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 195-198.

ب/- توقيت الاعتراف بالمصروفات :

المقصود هنا بالتوقيت الاعتراف بالمصروفات تحديد اللحظة الزمنية التي يتحقق فيها المصروف و إثباته محاسبيا ، فتحقق المصروفات بشكل عام ويتم الاعتراف بها بمجرد أن يتضح للمحاسب إن هناك منافع اقتصادية قد استنفادها في أداء النشاط خلال فترة معينة.

و هنالك نوعين من المصاريف التي ترتبط بمبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات:

- مصروفات ترتبط بشكل مباشر بالإيرادات التي تم تحققها و جرى إثباتها محاسبيا خلال فترة محاسبية معينة على أن تجري مقابلة الإيرادات و المصروفات.
- مصروفات لا ترتبط بصورة مباشرة بالإيرادات ولكن يمكن ربطها بطريقة أو بأخرى بالفترة المحاسبية ، أي المقابلة هنا تكون على أساس افتراض علاقة بين المصروف و بين النشاط لفترة أو فترات معينة .

ثانيا: قياس عناصر الميزانية

1- قياس الأصول:

مفهوم الأصول يعني مجموعة من الوسائل الاقتصادية التي تملكها المؤسسة من اجل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها وذلك أما باستخدامها في العملية الإنتاجية أو في مساعدتها على تحقيق ذلك . تعتبر الأصول وسائل عمل يؤثر لإنسان بواسطتها على مواضيع العمل ليغير شكلها لما يتلاءم وأهدافه مثل الأدوات و المعدات و غيرها ، وضمن وسائل العمل للظروف المادية الضرورية لسير العملية الإنتاجية كافة في ظروف طبيعية كالمباني و الأراضي .

أ/- أنواع الأصول²²:

- أصول متداولة (أصول جارية) أو قصيرة الأجل و تشمل النقدية و شبه النقدية كالمدينين و أوراق القبض و أوراق قصيرة الأجل و مخزون من البضاعة و المصروفات المدفوعة مسبقا الإيرادات المستحقة .
- الأصول طويلة الأجل (الأصول غير الجارية) وتنقسم إلى أصول ملموسة مثل الاستثمارات طويلة الأجل و الممتلكات و المعدات و الأراضي و الغير الملموسة مثل حق الاختراع و العلامة التجارية و حقوق التكاليف.

²² سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 198 .

ب/- قياس الاستثمارات القصير الأجل في الأوراق المالية :

- إن التوزيعات لا تستحق ونتيجة لذلك تسجل كل التكلفة المدفوعة من قبل المستثمر في حساب الأوراق المالية.
- تستحق الفوائد على السندات يوميا ويتحمل المشتري قيمة الفوائد المستحقة منذ تاريخ دفع اخر فائدة و حتى تاريخ الشراء.

ج/- قياس المخزون السلعي:

- أولا : قياس المخزون على أساس العناصر حيث يتم المقارنة لسعر السوق مع سعر التكلفة لكل عنصر من عناصر المخزون السلعي و يتم اختيار أقل السعريين و من ثم يعتمد الناتج النهائي في القوائم المالية مع الإشارة إلى التكلفة الحقيقية توافقا مع مبدأ الإفصاح المحاسبي .
- ثانيا: قياس المخزون على أساس المجموعات الرئيسية حيث يتم هنا المقارنة بكل مجموعة من مجاميع المخزون السلعي و يتم اختيار أقل السعريين بين التكلفة أو السوق .
- ثالثا : قياس المخزون على أساس إجمالي المخزون حيث يعتبر من أكثر الطرق استخداما في الحياة العملية لسهولة وساطتها وقلة الجهد فيها .

د/- قياس الأصول طويلة الأجل (الأصول غير الجارية): يوجد نوعين من عناصر تكاليف الأصول طويلة الأجل:

- الأصول القابلة للاستخدام بمجرد شرائه ونقله إلى المكان المناسب للعمليات التشغيلية التابعة للمؤسسة .
- الأصول التي عند شرائها ونقلها إلى المكان المناسب للتشغيل يحتاج إلى بعض النفقات الضرورية أو اللازمة لعملية التشغيل.

هـ- قياس الأصول الغير ملموسة : ويقصد بها تلك الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس و لا يمكن التأكد من منفعتها المستقبلية عند استعمالها في العملية التشغيلية مثل : حقوق النشر، براءة الاختراع... الخ.

- تحديد تكلفة الأصول الغير ملموسة: تنقسم إلى نوعين هما²³:

➤ الأصول التي يمكن تمييزها بدرجة معقولة في الدقة عن بقية الأصول الأخرى .

➤ الأصول التي لا يمكن تمييزها أو فصلها عن بقية الأصول في المؤسسة و يتم الحصول على الأصول الغير ملموسة أما بشرائها من الغير أو اكتشافها و تطويرها داخل المؤسسة ، أما في حال شرائها مقابل أسهم أو مبادلتها بأصول أخرى فهنا لابد من تحديد القيمة السوقية العادلة لأسهم أو الأصول .

²³ سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص: 200 .

(2) - قياس عناصر الخصوم.

أ/- تعريف الخصوم: تتمثل الخصوم في مجموع إلتزمات المؤسسة على أصولها، وتنقسم الخصوم حسب درجة استحقاقها والفترة اللازمة لسدادها إلى ثلاث مجموعات أساسية وهي الأموال الخاصة، الخصوم غير الجارية، الخصوم الجارية.

ب/- قياس الأموال الخاصة: تعرف الأموال الخاصة بأنها " عبارة عن صافي الأصول المتبقية للمؤسسة بعد استبعاد إلتزاماتها وبمعنى آخر هي الفرق بين الأصول والخصوم الجارية وغير الجارية ²⁴ " وهناك مصدرين أساسيين للأموال الخاصة هما:

● المساهمات المدفوعة أو المقدمة من طرف المساهمين (رأس المال المدفوع).

● الاحتياطات أو الأرباح المحتجزة.

◀ رأس المال: تختلف المؤسسات الاقتصادية منها الفردية، الجماعية (شركات الأموال والأشخاص)، لذلك فإنّ المعالجة المحاسبية للأموال في الدفاتر والقوائم المالية كل نوع يختلف عن الآخر.

■ بالنسبة للمؤسسات الفردية تمثل أموال الاستغلال قيمة الإسهامات التي يقدمها صاحب المؤسسة في بداية وأثناء نشاطه، مع تسجيل المعاملات التي تتم خلال السنة المالية بين المؤسسة والمستغل وكذلك الأجر العادي للمستغل.

■ بالنسبة للمؤسسات الجماعية (الشركات) يمثل رأس المال الصادر في الشركات الخاصة القيمة الاسمية للأسهم أو الحصص المقدمة من طرف الشركاء، وفي المؤسسات العمومية، يمثل رأس المال الصادر قيمة الأسهم العينية أو النقدية التي تقدمها الدولة أو الجماعات المحلية.

ويسجل في هذا الحساب أيضا تطور رأس مال المؤسسة خلال حياتها، ويقيد الارتفاع في رأس المال بمبلغ الأسهم النقدية أو العينية المقدمة من طرف الشركاء، وبنفس الطريقة يسجل التخفيض في رأس المال وهذا في حالة التسديدات للشركاء، أما العلاوات المرتبطة برأس مال الشركة فتدرج في حساب فرعي خاص، كما تدرج ضمن هذا الحساب فارق التقييم الناتج عن تقييم بعض عناصر القوائم المالية، ونفس الشيء فيما يخص فارق المعادلة الناتج عندما تكون القيمة العادلة للسندات أكبر من سعر الشراء.

²⁴ زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، شعبة علوم التسيير، تخصص

محاسبة، جامعة بومرداس، سنة 2013، ص: 77

❖ **الاحتياطات:** يمكن دمج مبلغ الاحتياطات المدجة في رأس المال بقرار من المساهمين أو الشركاء، وتفيد الاحتياطات القانونية، النظامية، العادية، المقننة والتي تعتبر كأرباح من حيث المبدأ ضمن الأموال الخاصة، ما لم يصدر قرار مخالف من الهيئات المختصة.

❖ **فارق إعادة التقييم:** يدرج في هذا الحساب فوائض القيمة لإعادة التقييم الناتج من خلال الأصول التي هي موضع إعادة التقييم حسب الشروط القانونية.

❖ **النتيجة المالية:** كما تدخل نتيجة السنة المالية ضمن حسابات رأس المال مع التمييز بينهما وبين النتيجة غير المخصصة في حين اتخاذ قرار بتوزيعها من طرف الهيئات المختصة، أما في المؤسسات الفردية فإن النتيجة الصافية تحول إلى أموال الاستغلال مباشرة عند افتتاح السنة المالية الموالية.

ج/- الخصوم غير الجارية

وهي الالتزامات المستحقة على المؤسسة ناتجة للغير ويجب الوفاء بها خلال فترة زمنية تزيد عن سنة مالية كمثونات المخاطر والأعباء، الضرائب المؤجلة خصوم والقروض والديون المماثلة ونجد فيها ما يلي²⁵:

• **القروض (الديون المماثلة) والخصوم المالية الأخرى:** تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها، أو التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها، وبعد الاقتناء تقيم الخصوم المالية حسب التكاليف المهلكة ، بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجارية والتي تقيم بتكلفتها الحقيقية.

• **ضرائب مؤجلة الخصوم:** وهي عبارة عن مبلغ الضريبة عن الأرباح قابل للدفع خلال سنوات مالية مستقبلية، وتسجل في الميزانية.

• **مثونات المخاطر والأعباء:** مؤونة الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد، ويدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

✓ عندما يكون للمؤسسة إلتزاما رهن (قانوني ضمني) ناجم عن حدث ماضي.

✓ عندما يكون من المحتمل خروج موارد أمرا ضروريا لإطفاء هذا الإلتزام.

✓ عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام بموثوقية .

²⁵ زين عبد المالك، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره ، ص 78 .

بينما لا تكون الخسائر العملية المستقبلية محلاً لمقونات الأعباء، كما لا يستعمل أي رصد للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراج أصلًا في الحسابات. يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل رصيد للأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الالتزام بالمعني، وتكون المقونات محلاً لتقدير الجيد عند إقفال كل سنة مالية.

يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل رصيد للأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى يتلاشى الالتزام بالمعني، وتكون المقونات محلاً لتقدير الجيد عند إقفال كل سنة مالية.

الخصوم الجارية تتمثل الخصوم الجارية في باقي الخصوم التي من المنتظر تلتزم المؤسسة بالوفاء بها في إطار الدورة التشغيلية العادية أو خلال فترة زمنية لا تزيد عن 12 شهراً، وحسب النظام المحاسبي المالي فإن الخصوم الجارية تضم ما يلي:

- **الموردون والحسابات المتعلقة بهم:** يقيد في هذا الحساب جميع التزامات المؤسسة للغير والمتعلقة بعمليات شراء المواد الأولية والبضائع والخدمات المرتبطة بدورة الاستغلال وأوراق الدفع، ويضم كذلك موردو الأصول والفواتير التي لم تستلم، ويقيد الموردون بمبلغ فاتورة شراء الاستثمارات أو البضائع أو تأدية الخدمات²⁶.
- **المصروفات المستحقة:** هي المبالغ المستحقة على المؤسسة عن خدمات حصلت عليها المؤسسة ولم يتم سدادها، ومن أمثلة ذلك الأجور المستحقة، الإيجارات أو الفوائد المستحقة²⁷.
- **السحب على الكشوف:** هي المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة واحدة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أقل لاتفاقيات التسهيلات البنكية المقدمة.
- **الجزء المتداول من القروض طويلة الأجل:** ويمثل المبالغ المستحقة السداد خلال فترة سنة من تاريخ الميزانية كأقساط سداد طويلة الأجل طبقاً لاتفاقيات تلك القروض الموقعة من طرف البنوك.
- **الدائنون الآخرون:** هي باقي الالتزامات المستحقة على المؤسسة خلال سنة من تاريخ الميزانية أو خلال دورة نشاط واحدة أيهما أطول والتي لم ترد ضمن العناصر السابقة.

²⁶ د. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص 285.

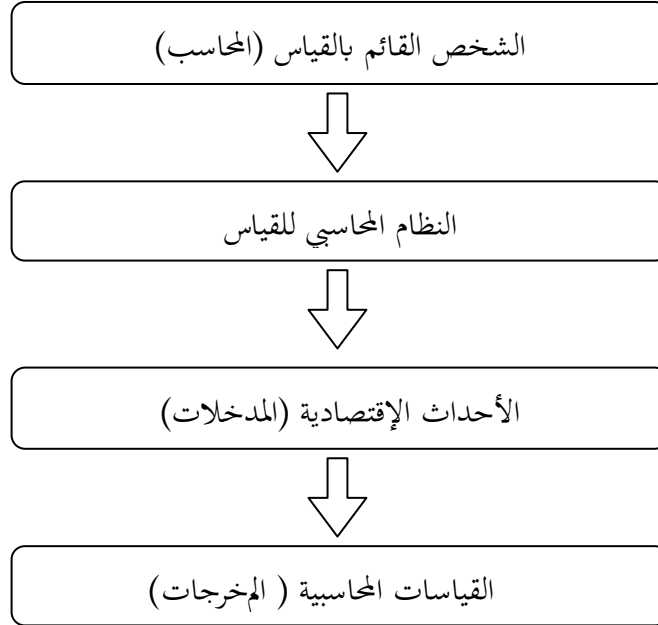
²⁷ د. وليد ناجي الحياي، مرجع نفسه، ص 292.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

الفرع الأول: مصادر تحيز القياس المحاسبي

للإحاطة بمصادر تحيز القياس المحاسبي، من المفيد تحليل عملية القياس المحاسبية بشكل عام والتاريخية منها بشكل خاص إلى عناصر الرئيسية :²⁸

الشكل رقم (02) يمثل مصادر تحيز القياس المحاسبي



من إعداد الطالبين

- 1/- الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب .
- 2/- النظام المحاسبي للقياس ، ويقصد به مجموعة المفاهيم و المبادئ و القواعد و الأحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية ثم طرق وأساليب تنفيذ عملية القياس ، ووحدات القياس المستخدمة
- 3/- الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في عمليات مالية حدثت فعلا بين المشروع و الغير هذا في عملية القياس التاريخية التي تنفذ في نظام المحاسبة المالية او فرص مستقبلية يتوقع حدوثها في عملية القياس المستقبلية التي تنفذ سواء في نظام محاسبة التكاليف أو في نظام المحاسبة الإدارية ، وتعتبر هذه الأحداث وتلك الفرص بمثابة المدخلات لعملية القياس المحاسبية.
- 4/- القياسات أو البيانات المحاسبية ، وتمثل نتائج عملية القياس المحاسبية أو مخرجاتها.

²⁸ د.سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية ، مرجع سبق ذكره، ص 184.

وبناء على تحليل السابق ، فإن أي خلل يصيب ركنا من الأركان الثلاثة الأولى لابد وأن تنعكس آثاره على الركن الرابع (القياسات المحاسبية) في شكل تحيز يؤدي إلى جعل نتائج عملية القياس المحاسبية ، أما أكبر أو أقل من قيمتها الفعلية.

وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاث أقسام وهي على النحو التالي²⁹ :

1/- تحيز قواعد القياس المحاسبي

وهو التحيز الذي يرتبط بقواعد القياس المحاسبي من خلال المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس، وأهم مظاهره هو تحيز القياس الذي تحتويه التقارير والقوائم المالية المعدة في فترات التضخم أو الانكماش طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، ويكون ذلك إذا لم يتم تعديل آثار التضخم أو الانكماش.

2/- تحيز القائم بعملية القياس

وهو التحيز الذي يكون سببه المحاسب القائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، مما يعني أنّ دور النظام المحاسبي في نشوء هذا التحيز سيكون حياً مما يعني أن القياس المحاسبي سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تحيز قياس يرتبط بالمحاسب نفسه.

3/- التحيز المشترك

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

²⁹ د.وليد ناجي الحيايلى، نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره ، ص 130.

الفرع الثاني : أشكال التحيز في القياس المحاسبي .

أشكال تحيز القياس المحاسبي: هناك عدة أشكال للتحيز قد تصيب القياس المحاسبي نذكر منها:³⁰

- 1/- **تحيز الموضوعية:** يأخذ القياس المحاسبي شكل تحيز الموضوعية، متى كان عامل الدقة هو العامل المتحكم في عملية القياس، و يمكن أن ينعدم التحيز في القياس المحاسبي في حالة تمتع المحاسب و قواعد القياس بالموضوعية.
- 2/- **تحيز الملائمة:** يكون هناك تحيز ملائمة عندما لا تفي القياسات المحاسبية باحتياجات من يستخدمها، ويقاس تحيز الملائمة بمدى الاستفادة التي يحققها مستخدم البيانات المحاسبية من مخرجات عملية القياس، ويكون القياس عرضة لشيء تحيز الملائمة في مرحلة تحليل البيانات المحاسبية أو معالجتها، لأن المعلومات المحاسبية وهي مخرجات هذه المرحلة تكون شديدة الحساسية من زاوية تأثيرها برغبات مستخدمي هذه البيانات.
- 3/- **تحيز الموثوقية:** والتي هي بمثابة المحصلة النهائية لجميع أشكال التحيز التي تنشأ في عملية القياس المحاسبية عبر مراحلها المختلفة وفي مجالها التاريخي والمستقبلي، وينشأ هذا التحيز في الأحوال التي يعجز فيها النظام المحاسبي عن توفير القياسات المحاسبية الموثوق بها أو المعول عليها للتنبؤ المستقبلي.

الفرع الثالث : معوقات القياس المحاسبي.

- توجد بعض القيود تحد من دقة القياس المحاسبي وموضوعيته، وقابلية المعلومات المحاسبية الناتجة عنه للتحقق والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات وتمثل فيما يلي:³¹
- 1/- **عدم التأكد:** ينتج عدم التأكد عن حاجة القياس المحاسبي لإجراء تقديرات تتعلق بالمستقبل الذي يتصف بالغموض، فالمؤسسة مستمرة لكن مبدأ الدورية الذي يقضي بتحديد النتيجة لأغراض الإفصاح المحاسبي يتطلب تبني بعض الافتراضات من أجل التخصص المنطقي على أساس التوقعات المرتبطة بالمستقبل، كما أن التعبير النقدي عن الثروة يأخذ في الاعتبار بعض المقادير غير المؤكدة في المستقبل التي تختلف فيه درجة الاعتماد عليها.
 - 2/- **الخلو من التحيز:** يعتبر تحديد درجة تحيز القياس المحاسبي أمراً صعباً في مجال المحاسبة رغم أنه قد يكون كبيراً نظراً لطبيعة المحاسبة من جهة وعملية التقييم من جهة أخرى، ويعني التحيز أن المعلومات الناتجة عن عملية القياس المحاسبي لا تتصف بالحياد والعدالة، أي أنه تم اعتمادها بمراعاة جوانب دون مراعاة جوانب أخرى.
 - 3/- **الحيطة والحذر:** يعد هذا القيد من البدائل المتاحة لإجراء عملية القياس المحاسبي ويحصرها في بديلين أو ثلاثة على الأكثر، وبهذا سيتم استبعاد بديل معين حتى ولو كان مناسب لغرض القياس، حيث يؤدي إلى حدوث أخطاء القياس المحاسبي ويؤدي إلى التأثير سلباً على قيمة المعلومات المحاسبية فيجعلها غير ملائمة لاتخاذ القرارات لأنها لا تمثل الواقع الاقتصادي بصدق.

³⁰ د.سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 184-185.

³¹ د.وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، مرجع سبق ذكره، ص 65.

المبحث الثالث: علاقة القياس المحاسبي بالتضخم و الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: أثار التغير في الأسعار على القياس المحاسبي .

الفرع الأول: مفاهيم رأس المال والحفاظة عليه.

مفهوم صيانة رأس المال:

يجب أن يعرف النظام المحاسبي مفهوم صيانة رأس المال الخاص به حتى يكون لديه أساس صالح وسليم لتحديد ما يكون دخلا، ووفقا لورقة المناقشة التي تتناول "محاسبة الأصول المالية و الالتزامات المالية"³² الصادرة عن IASC:

1/- يعرف رأس المال الاقتصادي بشكل شائع بأنه: المبلغ الذي يجوز توزيعه على ملاك المؤسسة ما أثناء فترة زمنية ما دون خفض رأس مال المؤسسة بعد تسوية مساهمات الملاك و محسوباتهم ، وهذا التعريف للدخل بدوره يتطلب الاتفاق على تعريف راس المال المراد الاحتفاظ به .

2/- يفرد إطار IASC عدة فقرات لموضوع صيانة رأس المال حيث تصف الفقرات من 102 الى 110 اثنين من المفاهيم المتناقضة³³:

أ/- صيانة رأس المال المالي: ويقاس فيه الربح (الدخل) من منظور الزيادة أو النقصان في المبلغ المالي للأصول الصافية خلال فترة زمنية ما مقابل .

ب/- صيانة رأس المال المادي: الذي يقاس فيه الربح بالتغيرات الحادثة في الطاقة الإنتاجية (السعة التشغيلية) .

وتعتبر التقارير المالية من منظور التكاليف التاريخية سواء كانت مقاسه بوحدة نقدية للقوة الشرائية الثابتة ، أحد مناهج صيانة رأس المال رغم أن المبادئ مناظرة التكاليف يصعب تعريفها من منظور صارم متشدد لصيانة رأس المال.

الفرع الثاني : أثار التغير في الأسعار و أثره على القياس المحاسبي.

1- أثار التغير في الأسعار و أثره على القياس المحاسبي.

أ-) يترتب على الأصول الثابتة انخفاض حجم المصاريف بسبب تدني أقساط إهلاك الأصول الثابتة و تكاليف المواد الخام الصادرة من المخازن إلى الأقسام الإنتاجية .

ب-) يعتبر إظهار الأرباح الوهمية و سوف يؤدي إلى سداد ضرائب على أرباح لم تحقق أصلا .

ج-) إن التوزيعات التي تم الإشارة إليها أعلاه تؤدي إلى استنفاد و تقليص جزء من رأس المال .

د-) إن انخفاض المصاريف مع بقاء الإيرادات على حالها دون تغير يؤدي حتما إلى إظهار أرباح وهمية غير محققة.

³² طارق عبد العال حماد ، المحاسبة عن القيمة العادلة، كلية التجارة جامعة عين شمس ، 2003 ، ص 6 .

³³ طارق عبد العال حماد ، مرجع نفسه ، ص 7.

(2)- تعريف محاسبة التضخم : هي الفرق في القيمة الحقيقية لموارد تلك المؤسسة مابين نهاية و بداية اي فترة مالية ، وان عدم ثبات قيمة وحدة النقد سوف تؤثر على ارتفاع الأسعار مما يؤدي إلى قياس معدل التضخم.

(3)- طريقة التكلفة التاريخية المعدلة : حيث يتم التعديل على أرقام التكلفة التاريخية من خلال استخدام أداة الأرقام القياسية للتغيرات في الأسعار ، ويوجد عدة أنواع من الأرقام القياسية:

- الرقم القياسي لأسعار المستهلك.
- الرقم القياسي لأسعار الجملة.
- الرقم القياسي للأسعار المرتبطة بمعدل التغير الذي يحدث في إجمالي الناتج القومي.

(4)- مشاكل تطبيق التكلفة التاريخية المعدلة

أ/- يؤدي الانكماش إلى نتائج عكسية كما في حالة التضخم.

ب/- أسلوب معالجة المكاسب و الخسائر لتذبذبات القدرة الشرائية لوحدة النقد الناجمة عن حيازة البنود النقدية.

ج/- يؤدي التضخم إلى تحقيق خسائر في الأصول النقدية.

د/- ظهور مشكلة متمثلة بمدى صلاحية توزيع الأرباح المحققة .³⁴

المطلب الثاني : قياس الأصول في فترات التضخم.

الفرع الأول : بدائل القياس المحاسبي.³⁵

1/- التكلفة التاريخية : تعتبر التكلفة التاريخية الأكثر استعمالاً في الوقت الحالي، وهي تعبر عن القيمة الدفترية التي تسجل بها عناصر القوائم المالية كما جاءت في فواتير الشراء أو تكلفة الإنجاز.

2/- التكلفة الجارية : وهي القيمة السوقية لعنصر من عناصر القوائم المالية وغالباً ما تطبق على تقييم الاستثمارات المالية للمؤسسة الاقتصادية في المؤسسات الأخرى .

3/- صافي القيمة القابلة للتحصيل: وهي سعر البيع التقديري للأصول التي سيتم التنازل عنها مقابل خصم التكاليف اللازمة لعملية البيع، أما الخصوم فتسجل بقيمة التسديد التي يجب دفعها للوفاء بالالتزامات .

4 /- القيمة الحالية (المخصومة) : وهي تمثل قيمة التدفقات النقدية الداخلة أو الخارجة المستقبلية مخصومة بمعدل الخصم، وتستخدم هذه الطريقة لتقييم أرصدة المدينين الطويلة الأجل أو أرصدة الدائنين الطويلة الأجل .

³⁴ د. ثناء العلي القباني، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، مرجع سبق ذكره، ص 161.

³⁵ د. وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة ، مرجع سبق ذكره، ص 166.

5/- القيمة العادلة : إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة و موثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية وهذا ما توفره القيمة العادلة.

الفرع الثاني: محاسبة التغيرات في المستوى العام للأسعار.

إن محاسبة التكاليف التاريخية تعتمد على فرض ثبات قيمة وحدة القياس النقدي أي أنها تفترض ثبات أسعار السلع والخدمات عبر الفترات المحاسبية وهذا مخالف للواقع مما يجعل البيانات المحاسبية غير موثوق بها لاتخاذ القرارات وحتى يمكن التخلص من ذلك لابد من توحيد وحدة القياس من خلال إعداد بيانات محاسبية معبر عنها بوحدات نقدية لها نفس القوة الشرائية. وهو ما يعرف بمحاسبة المستوى العام للأسعار وأحيانا ما يسمى بمحاسبة القوة الشرائية الجارية. ومنه سنستعرض أسس الأرقام القياسية للأسعار وأسس التعديل لتحويل التكاليف التاريخية إلى محاسبة المستوى العام للأسعار:

أسس الأرقام القياسية للأسعار³⁶

- 1/- محاسبة المستوى العام للأسعار هي محاسبة للتكاليف التاريخية معدلة وفقا لتغيرات المستوى العام للأسعار أي تقديم التقارير المالية التقليدية مقاسه بياناتها بوحدات نقدية ذات قوة شرائية عامة.
- 2/- يتم قياس التغيرات في القوة الشرائية العامة أو التغيرات في الأسعار بواسطة الأرقام القياسية وهي عبارة عن نسبة بين سعرين (السعر الحالي منسوباً إلى سعر سنة الأساس)
- 3/- توجد علاقة عكسية بين التغيرات في الأسعار والتغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي.
- 4/- تحسب الأرقام القياسية للأسعار وفقا لعدة طرق تؤدي إلى نتائج مختلفة ولكنها متقاربة، والسبب في الاختلاف هو الثقل الكمي لقياس التغيرات السعرية (الثلث = السعر × الكمية).
- و من بين هذه الطرق: أ) - طريقة لاسبير والتي تعتمد على كميات سنة الأساس
- ب) - طريقة باشية والتي تعتمد على كميات السنة الجارية
- ج) - طريقة فيشر والتي تعتمد الوسط الهندسي لطريقة لاسبير و باشية

³⁶ د. ثناء العلي القباني، مرجع سبق ذكره ، ص 173.

5/- هناك العديد من الأرقام القياسية منها الأرقام القياسية الخاصة بسلع معينة أو مجموعة من السلع، والأرقام القياسية العامة كالأرقام القياسية لأسعار التجزئة (أسعار المستهلك) والأرقام القياسية لأسعار الجملة وكذلك الأرقام القياسية لإجمالي الناتج واختيار الرقم القياسي يؤثر بشكل حاسم على بيانات القوائم المالية المعدلة.

المطلب الثالث : علاقة جودة المعلومات بالقياس المحاسبي.

❖ محددات جودة معلومات القياس المحاسبي.

لكي يكون نموذج القياس المحاسبي على قدر من الجودة لابد أن تتوفر فيه محددات الجودة حسب ما اقره الفكر المحاسبي، والمتمثلة في:³⁷

- 1- **خلو أخطاء التوقيت**: وتنتج هذه الأخطاء عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى، الأمر الذي يؤدي إلى تداخل نتائج الدورات.
- 2- **خلو أخطاء وحدة القياس**: تنتج هذه الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية للنقود.
- 3- **القابلية للتفسير**: ونقصد أن القوائم المالية المعدة ينبغي أن تكون قابلة للفهم من حيث المعنى ومن حيث الاستخدام، سيكون تفسير القوائم المالية واحدا مما يلي:

- إذا اعتمد القياس المحاسبي أيا من خواص وحدات النقود، فسوف يتم التعبير عن النتائج بعدد من وحدات النقد الوطني المعتمد.
- إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس التكلفة التاريخية وفق وحدات القوة الشرائية العامة للنقود ، فان نتائجه ما تزال معبرا عنها بوحدات ذات قوة شرائية ثابتة(وحدات النقد الوطني المعتمد).
- إذا اعتمد القياس المحاسبي قياس القيم الجارية بوحدات القوة الشرائية العامة للنقود، فان نتائجه سيعبر عنها بوحدات السيطرة والتحكم السلعي، التي تستبعد وهم النقود باعتبارها وسيلة للتبادل وحفظ القيمة وليس غاية بحد ذاتها.

وأیضا هناك محددات أخرى تتمثل فيما يلي:³⁸

- 1/- **الصلاحية للغرض المستهدف منها(الملائمة)** : وفق هذا المعيار يجب أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من عملية القياس وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة

³⁷ محمد العربي القزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد

وتسيير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- الجزائر، سنة 2013، ص 40.

³⁸ د. ثناء العلي القباني، مرجع سبق ذكره ، ص 185.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي في ظل خصائص المعلومات المحاسبية

وصحيحة عن الشيء المراد قياسه لحظة القياس، وما سيطر عليه من تغيرات خلال فترة زمنية معينة، ويفترض أن يكون قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الرئيسيان من القياس المحاسبي .

2/- القابلية للتحقق منها : تشكل البيانات والمعلومات المحاسبية قاعدة أساسية لاتخاذ قرارات مماثلة عند استخدامها من قبل أشخاص آخرين، وفي ظل ظروف متشابهة، ولتحقيق أغراض محددة، وهذا يعني أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها دلالة محددة، ولها استقلاليته، وتستند إلى مصدر موثوق فيه كالمستندات والإجراءات المدونة التي يمكن التحقق من صحتها، ومطابقتها للمصدر، بغض النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد منها .

3/- الالتزام بالموضوعية : ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر جمعية المحاسبة الأمريكية ألا تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة معينة من المستفيدين على حسب المجموعات الأخرى من خلال الابتعاد عن الحكم الشخصي قدر الإمكان والاستناد إلى مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية. ويتم التأكد من موضوعية القياس المحاسبي عن طريق³⁹:

- ✓ القيام بعملية القياس المحاسبي من أطراف مختلفة والتوصل إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على عدم التحيز.
- ✓ اختيار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية .
- ✓ وعلى هذا الأساس فإن القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات نذكر منها :
- أن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس.
- أن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة.
- أن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بعملية القياس.
- تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشرات التشتت لتوزيع هذا القياس إذ يعتمد عن القياس ذي التوزيع أقل تشتت.

4/- القابلية للقياس الكمي

يستخدم القياس أساليب القياس الكمية للتعبير عن الأحداث الاقتصادية للمؤسسة لكن اختلاف طبيعة العناصر المكونة للتغيرات المحاسبية وعدم تماثلها، هذا ما يفرض استخدام الأساس النقدي كمييار وحيد للقياس المحاسبي الذي يتم إتباعه في إعداد التقارير والقوائم المالية .

³⁹ نجد العربي القزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر، مرجع سبق ذكره ، ص 41.

خلاصة الفصل :

في نهاية هذا الفصل و من خلال ما سبق يمكن القول أن القياس المحاسبي يعمل دائما على إنتاج معلومات محاسبية ذات طابع رقمي و ذات مصداقية أي أنه يسعى لإنتاج معلومات ذات جودة عالية تمتاز بخصائص نوعية ، وهذا من خلال اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي وكذا الطريقة الملائمة لتوفير معلومات محاسبية صادقة لكي تحقق الغرض المرجو منها و هو مساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات المناسبة و السليمة .

ولكن يبقى الجدل قائم حول موضوع القياس المحاسبي و اختيار الطريقة المناسبة للقياس من أجل إظهار المعلومات بشكل أفضل يخدم مستعملها و يساعدهم في إجراء تحليلات و اتخاذ القرارات.

الفصل الثاني

عرض أهم بدائل القياس المحاسبي
(التكلفة التاريخية والقيمة العادلة)

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

تمهيد:

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من يناادي باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية وذلك بإصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة والتي تركز في مضمونها على القيمة العادلة. إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحالية.

من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة، ومن ثم تم التوجه للقيمة العادلة. ونتيجة لذلك، فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف والقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية. وظهر ذلك التحول بصورة واضحة في معظم معايير المحاسبة الدولية والتي أطلق عليها بعد ذلك معايير إعداد التقارير المالية الدولية.

وفي هذا الفصل سنقوم بدراسة ثلاثة مباحث وكانت التكلفة التاريخية في المبحث الأول و القيمة العادلة في المبحث الثاني، أما في المبحث الثالث سنحاول إجراء مقارنة بينهما.

المبحث الأول : نموذج التكلفة التاريخية

تمهيد

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية المتعارف عليها من قبل معدي القوائم المالية ومستخدميها ووفقا لهذا المبدأ تسجل الأصول بتكلفة الحصول عليها في تاريخ حيازتها، و تنعكس هذه التكلفة على جانب الخصوم إذا تمت الحيازة بالأجل أو كانت في شكل استثمارات من الملاك و تمثل التكلفة التاريخية سعر السوق العادل في تاريخ الحيازة لأنها نتجت عن عملية تبادل تمت فعلا بين الوحدة الاقتصادية والأطراف الخارجية ولكن سرعان ما يتغير هذا السعر بمرور الوقت انخفاضا أو ارتفاعا متأثرا بحالات الكساد أو التضخم التي قد تسيطر على الأسواق و عموما يتجاهل المحاسب مثل هذه التغيرات و لا يلجأ إلى إعادة تقويم الأصول طبقا لسعر السوق الجاري لأن ذلك يتنافى مع أهم المبادئ المحاسبية ، و طبقا لذلك تظهر الأصول في الميزانية العمومية بتكلفتها الأصلية بعد استبعاد الجزء المستنفد والذي تحول إلى مصروف في قائمة الدخل ، و مع أن التمسك بالتكلفة التاريخية يوفر معلومات موضوعية لأنه يمكن التحقق من صحتها فهي تمت بأسعار محددة ومؤيدة بمستندات، وغير قابلة للجدل و لكنها في الوقت نفسه أقل ملائمة لأغراض اتخاذ القرار سواء لأغراض تقويم أداء الإدارة أو التنبؤ بالربحية لأن المعلومات التي تظهر في القوائم المالية لا تعكس الواقع الاقتصادي.

المطلب الأول : التكلفة التاريخية

الفرع الأول : مفهوم التكلفة التاريخية: للتكلفة التاريخية تعاريف كثيرة منها:

تعريف التكلفة التاريخية : على أنها الأساس الأكثر فائدة للقياس و التقرير المحاسبي ، حيث تتطلب المبادئ المحاسبية أن يتم قياس أغلب الأصول و الالتزامات على أساس سعر الاستحواذ، و يتميز مبدأ التكلفة التاريخية عن غيره من أساليب التقييم (سعر البيع، التكلفة الجارية أو الاستبدالية ، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية) على أساس أنه قابل للاعتماد عليه، فالتكلفة محددة و يمكن التحقق منها و بمجرد تحديدها تظل ثابتة طالما يبقى الأصل في الخدمة ، فدقة المعلومات و قابليتها للاعتماد عليها تقوم على استنادها إلى حقائق ومن ثم فإن ذلك المدخل يوفر بيانات موضوعية و قابلة للتحقق.⁴⁰

وحسب طارق عبد العال حماد يطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار كما أنها الطريقة

⁴⁰ د. زينب محمد حمود و د. رشيد الجمال، نظم قياس التكلفة في المنشآت الصناعية ، الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع : ص 75.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

المستخدمة لإعداد القوائم المالية الأساسية، ومع هذا فإن المخزون والاستثمارات في الأوراق المالية تنعكس بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.⁴¹

كما عرفها أيضا بأنها: سعر الاستحواذ على أصل ما ناقصا الخصومات ومضافا إليه جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام ومن أمثلة تلك التكاليف مصاريف التركيب، النقل، التأمين و مصطلح التكلفة التاريخية يطلق على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.⁴²

مما سبق يتضح أن التكلفة التاريخية هي الاعتراف بكلفة الأصل عند شرائه، يعني ضرورة تقييم هذا الأصل بحسب سعره بتاريخ اقتنائه وذلك بأن يتم الالتزام بتكلفته وليس بقيمته.

الفرع الثاني: مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية⁴³.

من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز استندت عليها نجد ما يلي:

- 1/- الموضوعية: يوفر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية قوائم مالية ذات بيانات مبنية على أسس محايدة، كافية ذات معنى واضح و تتمتع بالمصدقية، أي بيانات ذات دليل موضوعي خالية من الحكم الشخصي لأن هذا ما يحافظ ويزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية.
- 2/- الموثوقية: أهم ما يميز مبدأ التكلفة التاريخية عن باقي مبادئ المحاسبة هو الموثوقية العالية.
- 3/- اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض وحدة القياس.
- 4/- يرغب معدو القوائم المالية والمراقبون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية.
- 5/- يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضيف عليها موضوعية و موثوقية أكبر.

⁴¹ الدكتور طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة: القياس و التقييم المحاسبي، الجزء 4، الدار الجامعية للنشر الإبراهيمية الإسكندرية: ص 159.

⁴² طارق عبد العال حماد، المحاسبة عن القيمة العادلة، كلية التجارة - جامعة عين الشمس، 2003: ص 18.

⁴³ بوكساني رشيد ، أوكيل نسيم، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة ، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17- 18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي، ص 7 .

الفرع الثالث: تقييم الأصول حسب النظام التكلفة التاريخية⁴⁴.

تسجل الأصول في السجلات المحاسبية بالقيمة التي دفعت لا متلاكها وهذا يعني أن الأصول الثابتة تظهر في القوائم المالية وفقا لتكلفتها الحقيقية اللازمة لا متلاكها والتي تشمل جميع النفقات التي أنفقت على الأصل حتى أصبح جاهز للاستعمال في المكان المخصص له من أجل استخدامه في أعمال المنشأة وليس بقصد البيع وتشمل تكلفة الامتلاك ثمن الشراء مضافا إليه مصروفات الشحن والجمارك والعمولات والإشراف والتجارب وتكلفة العمل أثناء التركيب والإعداد وكذلك التأمين أثناء الشحن، ويتفق معدو القوائم المالية ومستخدميها على أهمية قياس وتقييم الأصول الثابتة على أساس تكلفتها التاريخية لأنها تمثل التكلفة الحقيقية لا متلاكها.

حيث تكون أسعار تلك الممتلكات محدودة مما يسهل التحقق من صحتها ودقتها وتعطي أساسا حقيقيا وموضوعيا وغير قابل للجدل أو التغير مما يزيد من درجة الاعتماد عليها و موثوقيتها وغير خاضعة للحكم الشخصي.

ومع افتراض أن المؤسسة مستمرة في عملها وفقا لمبدأ الاستمرارية وأن احتمال تصفية المؤسسة أو بيعها ضئيلا. وهكذا ينسجم مبدأ التكلفة التاريخية في اعتماد وتحديد قيم الأصول بتكلفة الحصول عليها ووضعها جاهزة للاستخدام ولا يعني ذلك أن قيم الأصول تظل في السجلات المحاسبية بسعر الامتلاك الأصلي طوال مدة حيازتها حيث أن الأصول طويلة الأجل تستخدم في الإنتاج لمدة طويلة من الزمن ويتم تخفيضها سنويا خلال حياة هذه الأصول عن طريق الإهلاك ويكون الغرض من ذلك هو إظهار قيم تلك الأصول وتحريكها بمقدار الت depreciations التي استخدمت أثناء التشغيل والإنتاج. كما أن الالتزامات يجب أن تقاس وتقيم على أساس تاريخي لأنها نشأت بسبب حيازة هذه الأصول التي تم قياسها وتقييمها على أساس تاريخي.

⁴⁴ سيد عطا الله السيد ، النظريات المحاسبية ، مرجع سبق ذكره : 45 .

المطلب الثاني: التكلفة التاريخية في ظل ظاهرة التضخم .

الفرع الأول : استثناءات تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية

من أجل التخفيف من الانتقادات الموجهة إلى أساس التكلفة التاريخية، فقد يوجد هناك تعديلات أو استثناءات أو استخدامات في تطبيق هذا الأساس والتي منه⁴⁵:

1/- المخزون السلعي:

بالنسبة للمخزون السلعي آخر المدة فالقاعدة العامة للتقويم 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 كأساس أسعار السوق للوصول إلى صافي القيمة البيعية لتقويم بضاعة آخر المدة، وبغض النظر عن كون هذه القيمة أكبر من التكلفة أو أقل منها، كذلك تستخدم أسعار السوق في حالة عدم إمكان تحديد التكلفة الفعلية للمخزون كما في حالة النشاط الزراعي أو صناعة وتعبئة اللحوم، وفي شركات المقاولات يتم استخدام نسبة الإتمام (الإنجاز) حيث يجعل حساب المقاولات تحت التنفيذ (مديناً) بالتكلفة المتراكمة حتى تاريخ القوائم المالية مضاعفاً إليه مقدار من الأرباح يتناسب مع ما تم إنجازه من المقولة أو العقد.

2/- العملاء المدينون:

تظهر أرصدة المدينين بالميزانية العمومية المبالغ المستحقة على العملاء المدينين والمنتظر أن يتم تحصيلها نقداً ، 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 (ناقصاً) الفوائد غير المكتسبة في ذلك التاريخ.

كما أن مخصص الديون المشكوك فيها يظهر في الميزانية العمومية مطروحاً من مبلغ المدينين باعتباره مخصص التقييم وعلى ذلك يمكن القول أن أساس تقييم بند المدينين هو صافي القيمة المنتظر تحصيلها.

⁴⁵ سالم عبد الله حلس و د. يوسف محمود جربوع ، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم

المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة: بحث في فلسطين، ص. 51.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

3/- أوراق القبض: في تاريخ إعداد القوائم يتم تقييم أوراق القبض بقيمتها الحالية المالية وذلك يتطلب " الاعتراف دوريا بإيرادات الفوائد الدائنة على تلك الأوراق"⁴⁶، 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.

4/- 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 تغيراً في التقديرات المحاسبية للخسائر غير المحققة، إلا أن هناك استثناء لهذه القاعدة في حالة المشروعات التي تتعامل أساساً في الأوراق المالية مثل بيوت ومؤسسات الاستثمار، وسماصة الأوراق المالية، و البنوك 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 وليست من عناصر قائمة الدخل.

5/- الاستثمارات طويلة الأجل:

الأساس في التقويم بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل هو التكلفة إلا إذا كان هناك انخفاض جوهري في أسعار السوق فتعدل التكلفة بقيمة هذا الانخفاض، وتمثل القيمة المعدلة الأساس الجديد للتكلفة، وتظهر الخسائر ضمن عناصر قائمة الدخل، أما إذا كان الانخفاض في أسعار السوق انخفاضاً مؤقتاً فيمكن 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 مستقلاً 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 سيطرة على إدارة الشركة (نسبة ملكية أكبر من 50 % مثلاً) أو تحقيق نوع من التأثير الفعال (نسبة الملكية ما بين 10 %

⁴⁶ سالم عبد الله حلس و د. يوسف محمود جربوع ، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، مرجع سبق ذكره ، ص 52.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

20 إلى 50 % مثلاً) فإن في مثل هذه الحالات يمكن الخروج على أساس التكلفة وتقييم الاستثمارات على أساس طريقة حقوق الملكية تظهر الاستثمارات بالتكلفة المعدلة سنوياً بنصيب الشركة المستثمرة من أرباح وخسائر الشركة المستثمرة فيها والتوزيعات خلال الفترة.

6/- الأصول الثابتة:

هناك حالات كثيرة في المحاسبة عن الأصول الثابتة تمثل خروجاً عن مبدأ التكلفة التاريخية فمثلاً في

حالة

الأصول المستهلكة دفترية ولا زالت تعمل كطاقة إنتاجية مستقبلية، أو في حالة الانخفاض الدائم في قيمة الأصول الثابتة نتيجة للتقادم أو في حالة الأصول الحيوانية (التكاثر)، في مثل هذه الحالات يلزم إعادة تقييم الأصول الثابتة، فإنه كثيراً 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.

7/- المبادلات غير النقدية:

القاعدة العامة هي أن الأصول غير النقدية موضع تبادل يجب إثباتها بما يعادل القيمة السوقية العادلة للأصل المتنازل عنه أو القيمة السوقية العادية للأصل المتحصل عليه أيهما أكثر تحديداً، " وإذا ظهر تعذر في تقدير القيمة الحقيقية العادلة لكلا الأصلين فيمكن الاعتماد على القيمة الدفترية للأصل المتنازل عنه كأساس لإثبات حيازة الأصل الجديد و بدون الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر نتيجة عملية التبادل"⁴⁷.

والقيمة العادلة للأصل غير النقدي تقدر على أساس صافي القيمة البيعية أو ثمن الشراء لأصل مماثل حالياً أو استخدام طريقة التقييم المباشر ، كذلك في حالة تبادل أصول غير متشابهة من حيث الغرض من اقتنائها أو في حالة حصول المؤسسة على فرق نقدي نتيجة التبادل للأصول المشابهة، وهنا يتم الاعتراف جزئياً بأرباح وخسائر التبادل إذ أنه في هذه الحالة أن دورة اكتساب الربح من الأصل القديم قد اكتملت .

⁴⁷ سالم عبد الله حلس و د. يوسف محمود جربوع ، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة، مرجع سبق ذكره ، ص 53.

الفرع الثاني: أساس التكلفة التاريخية و التغيرات في الأسعار⁴⁸.

يقوم قياس الأصول والخصوم في نهاية الفترة المالية وكذلك قياس صافي الربح خلال هذه الفترة على المبادئ والفروض المحاسبية ومعايير القياس المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ومنها الأساس التاريخي ومنه لا بد من بيان أثر استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في قياس بنود الأصول في ظل التغير في الأسعار.

يقضي مبدأ التكلفة التاريخية في قياس قيم الأصول الثابتة على أساس تكلفة الحيازة (الملكية) ويتم قياس كل من الجزء المستخدم من التكلفة الأصلية (تكلفة الامتلاك) خلال هذه الفترة والذي لزم لإنتاج الإيرادات، والجزء الذي لم يستخدم بعد حتى نهاية الفترة المالية لتقييم قيم الأصول الثابتة معتمدين بذلك على الموضوعية التي تتمتع بها البيانات المحاسبية المستندة إلى أساس تاريخي نظراً لاعتمادها على الأسعار الحقيقية عند الامتلاك مؤكدين بذلك أن الغرض من الأصول الثابتة هو الاستخدام وليس المتاجرة، وتنعكس قيمة المصروفات التي تظهر في قائمة الدخل نتيجة استخدام الأصول الثابتة التي استنفذت ومقدار التضحيات التي قدمت من هذه الأصول تبعاً لتكلفتها التاريخية في سبيل الحصول على منافع اقتصادية على شكل إيرادات تقييم بالأسعار السوقية، ويرتبط كذلك أساس التكلفة التاريخية بمفهوم المحافظة على رأس المال والذي يشير إلى أقصى مبلغ يمكن أن توزعه المـؤسسة من أرباحها على الملاك بحيث تبقى استثمارات الملاك في نهاية الفترة المالية بنفس المستوى الذي كانت عليه في بداية المدة وتحافظ على الطاقة التشغيلية التي تملكها المـؤسسة من صافي الأصول ومن الملاحظ أن الأساس التاريخي لم يأخذ في الحسبان التغيرات التي تطرأ على الأسعار في السوق لاستبدال الأصول والتي يمكن قياسها على الأسعار الجارية في السوق والذي يأخذ في الحسبان التغيرات التي تحدث على قيم الأصول السوقية و الاعتراف بالزيادة أو النقصان في تلك القيم خلال الفترة المحاسبية وعليه تقاس المصروفات بالقيم الجارية وتظهر قيم الأصول والخصوم بقيمتها السوقية في الميزانية العمومية.

الفرع الثالث: أثر التضخم على مبدأ التكلفة التاريخية

لم يغفل القائمين على الفكر المحاسبي والتطبيق العملي له في مختلف الدول خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا عن ظاهرة التضخم، و ظهر أثر التضخم على القياس المحاسبي و مبدأ التكلفة التاريخية في وقت مبكر من القرن التاسع عشر⁴⁹.

⁴⁸ الدكتور ثناء العلي القباني ، مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية ، مرجع سبق ذكره: ص 47

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

إن استخدام النقد كوحدة للقياس باعتباره وسيلة للتبادل، ويفترض الثبات في وحدة النقد، ولكن مع تغير الوحدة الشرائية للنقد باستمرار فإنه من الصعب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد، وذلك بسبب عدم تمثيلها للواقع.

فإن التضخم، والذي يعني ارتفاع المستوى العام للأسعار، يؤدي إلى أن يكون القياس المحاسبي للعناصر وبالأخص العناصر غير النقدية (الأصول الثابتة)، مضلل ولا يعكس الواقع بصورة عادلة وصادقة، وذلك لاعتمادها على التكلفة التاريخية والتي تقوم على ثبات الأصول بتكلفة الحياة الأصلية، أي المبلغ النقدي المدفوع عند اقتناء الأصل، التغاضي عن أية تقلبات في الأسعار، وبناءً على ذلك فإن القياس المحاسبي للأصول في ظل التضخم لا يعكس حقيقة أصول المؤسسة، وبالتالي عندما تريد المؤسسة أن تتخذ قرار باستبدال أصولها (إحلال أصل ثابت جديد محل أصل ثابت قديم) فإن هذا القرار سيكون غير رشيد، وذلك بسبب سوء تقدير حالة الأصل القديم لاعتماده على التكلفة التاريخية وإهمال تأثير التضخم على الأصول ولقد أثبتت الدراسات على أن هناك ما يعادل 55 % يؤيدون أن القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات خاطئة وهذا يؤدي إلى قرارات إدارية خاطئة تؤثر سلباً على قرارات الاستبدال.

المطلب الثالث: مزايا و انتقادات التكلفة التاريخية و أثرها على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

الفرع الأول : أثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية و الملائمة .

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها ، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات

المحاسبية تعد انعكاساً واضحاً للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات، إذ تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان

رقم(02) لعام 1980 علي النحو التالي:

– **الموثوقية :** " هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وإنما تمثل بصدق ما تزعم تمثيله ⁵⁰ " حيث تتكون من ثلاثة خصائص التالية: الصدق في التعبير، القابلية للتحقق ، الحياد

⁴⁹ ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم

الاقتصادية الجامعة العدد الحادي والعشرون ، 2009: ص 13.

⁵⁰ بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد ، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة

التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013 ص93

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

إن منهج التكلفة التاريخية يتسم بالمعلومات المتولدة عنه بخليط غير متجانس من مكونات خاصة بالموثوقية فهي من ناحية قابلية التحقق بدرجة عالية من التأكد لأنها مؤيدة بثبوتيات ومستندات وتتم معالجتها وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، ولكن من ناحية ثانية غالباً لا يحقق هذا المنهج خاصية الأمانة في التمثيل، ومن ناحية ثالثة فإن هذا المنهج يحقق جزءاً من خاصية الحياد، بمعنى خلوه من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، وهذا لا يعني خلوه من التحيز في عملية القياس نفسها فهو يظهر تحيزاً لجانِب الإدارة اتجاهاً المساهمين والمستثمرين.

هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن القياس وفق التكلفة التاريخية يفتقد إلى التوقيت الزمني المناسب أي أن البيانات المقدمة وفق التكلفة التاريخية تأتي متأخرة وهذا لا يخدم مصالح المستثمرين من حيث القدرة على التقييم والتنبؤ بالمستقبل مما يجعل خاصيتي القيمة التنبؤية والاسترجاعية محدودة.

وعليه يمكن القول أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من الملائمة لأن تلك الأرقام أقل ارتباطاً (أو تمثيلاً) للواقع الفعلي.

الفرع الثاني: مزايا نظام التكلفة التاريخية:

رغم الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية و ظهور بدائل أخرى للقياس المحاسبي إلا أنه هناك تمسك بهذا المبدأ من طرف المؤسسات وهذا إلى راجع إلى تميزه بالمزايا التالية:⁵¹

1/- نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع المتحصلات والمدفوعات

النقدية وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ

استحقاقها.....الخ

2/- أساس للتنبؤ بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساس للتنبؤ.

3/- يوفر معلومات موضوعية تساعد الدائنين على التأكد من المحافظة على أدنى مستوى من الأصول

لضمان حقوقهم قبل المشروع.

4/- يوفر قياساً مناسباً للمركز المالي قصير الأجل للمشروع مما يفيد الإدارة والدائنون قصيري الأجل

⁵¹ الدكتور طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة : القياس و التقييم المحاسبي ، مرجع سبق ذكره، ص162.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

5/- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة و عدم التهرب منها.

6/- أداة للإدارة لأجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية و تحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع و ضمان كفاءة التشغيل .

الفرع الثالث : الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية:

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وتحت وقوعه لحظة التبادل، ولا شك في وقتها وصحتها لحظة الاكتساب ، وإنما يظهر التشكيك في سلامته بعد التملك أو حدوث الحدث، بأن يصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت الانتقادات ولم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، وتعددت معها الطرق والمبادئ والسياسات والبدايل والنماذج المناسبة المستحدثة في الظروف الاقتصادية.

كما أن انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وأصبح النموذج المحاسبي يمدنا بصورة عن حقيقة المؤسسة ما دامت عناصر الذمة المالية لها مبنية على أساس أسعارها الأصلية ومع إهمال تطور أسعارها في المستقبل لهذه التكاليف التاريخية توحى للمسيرين، الحكومات وللجمهور أن المؤسسات هي أكثر رخاء وازدهارا مما هي عليه في واقع الأمر، وتقضي بالتالي إلى قرارات غير سليمة عند تخصيص المداخل وتطبيق السياسات الحكومية⁵².

وبالإضافة إلى ذلك فنجد أنها وجهت لها انتقادات أخرى منها⁵³:

- ✓ ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه يجب أن تكون هي الأهم في القياس.
- ✓ تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة فارقة وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم ملائمتها في العملية المهمة ألا وهي اتخاذ القرار.

⁵² بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمه، العرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره : ص7.

⁵³ بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمه، العرابي حمزة ، مرجع سبق ذكره : ص 8 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

- ✓ يرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- ✓ **التضخم** : يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار عامل من شأنه عرض القوائم المالية بشكل غير سليم مقارنة بما هو عليه الواقع الاقتصادي.
- ✓ مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق.
- ✓ عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.

المبحث الثاني : نموذج القيمة العادلة

إن القياس المحاسبي يجد في عمق الفكرة المحاسبية حيث تعتبر المحاسبة المالية مجرد وسيلة مُنظمة لقياس نتائج العمليات التجارية للمؤسسة ، وإن أهمية القياس المحاسبي تظهر تأثيره المباشر على نتائج المعلومات المحاسبية التي تستخدم في صنع القرار ، و من أكثر المسائل المثيرة للجدل سواءً بين المهنيين أو الأكاديميين أو مستخدمي المعلومات المحاسبية هي الطرق القياس ملائمة للواقع .

و حتى يمكننا الحديث عن القياس يستوجب النظر أولاً في أهداف المحاسبة المالية وتحديد متطلبات الإطار النظري في هذا الخصوص ، يأتي بعد ذلك النظر في خيارات القياس المتعددة ومدى ملائمتها لبيئة الأعمال ومن ثم تحديد الخيار الأنسب أو مجموعة الخيارات المناسبة للتطبيق . وهناك وجهة نظر تقول أن إلزام تطبيق القيمة العادلة في تقييم جميع الأصول إقراراً حقيقياً بالقصور الذي كان يعتري التقارير المالية في السنين السابقتين التي كانت تعتمد على التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ومع ظهور المتقلبات في الأسعار وظهور الأزمات الاقتصادية الناشئة عنها، لابد من التحول نحو طريقة قياس محاسبي أخرى تواجه النقص الذي اعتري التكلفة التاريخية التي لم تستطع مواجهة هذه الأزمات ، وقد تكون التغيرات التي يمكن أن تطرأ على المعايير المحاسبية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً فيما يخص تقييم بنموذج القيمة العادلة يفتح باباً لخلق فرص جديد لمقيمي المؤسسات في بداية جديدة للمحاسبة تختلف عن النمط الذي يسودها فيما يتعلق بانحسار العمل في حالات اندماج المؤسسات أو حالات الإفلاس أو أي مجال آخر ضمن قطاع الأعمال الذي يركز على تقييم أصول الشركات فيها على القيمة العادلة ومن الرؤية الحديثة التي تنظر إلى تطبيق هذه النظرية في القياس المحاسبي أمراً يتطلب

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

تحقيقه هو وجود عدة خصائص من اللازم توافرها حتى يتم تطبيق القيمة السوقية العادلة، وتظهر هذه الخصائص من خلال تعريف (FASB) والذي يركز على توافر مجموعة من الشروط والخصائص⁵⁴:

- توفر السوق الحرة .
- أن يتم تحديد سعر البيع علي أساس النقد أو النقد المعادل .
- أن يؤخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان هذا الدفع سيتم حالياً أو عبارة عن القيمة الحالية لدفعات النقدية التي سيتم قبضها في المستقبل .
- ألا يقع الأطراف ذات العلاقة بالصفقة تحت الإكراه وأن يكون لدي الأطراف معرفة كافية ومعقولة وإن تهيئة الظروف لتطبق القيمة العادلة من خلال توفر الشروط السابقة الذكر .
- لا تمثل مسألة من الصعب تحقيقها حتى يتم استخدام هذا المدخل في القياس المحاسبي ، فجميع هذه الشروط يمكن أن تتوفر في أي سوق والتي لا تمثل عائقاً حقيقياً في الواقع العملي .
- و بالتالي فإن الحجج التي تدعو إلى صعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة ليس فيها شيء من الصحة.

المطلب الأول : ماهية القيمة العادلة

الفرع الأول : مفهوم القيمة العادلة:

أولاً : مفهوم القيمة العادلة: لقد ورد لها عدة تعاريف نذكر منها :

– حسب طارق عبد العال حماد القيمة العادلة:⁵⁵ هي السعر الذي يتم استلامه لقاء بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري و بائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.

المشاركين في السوق : البائعين و المشترين

■ شروط المشاركين في السوق:

- مستقلين ليست أطراف ذات علاقة .
- لديهم المعرفة التامة ، تناسب المعلومات بحرية لاتخاذ القرار الاستثماري .
- لديهم القدرة للدخول إلى السوق و إجراء عمليات البيع و الشراء .

⁵⁴ أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل أ.د. هوام جمعة، أ. حديدي آدم،
الإسلامي، أيام: 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا: ص 5 .

⁵⁵ طارق عبد العال حماد ، المحاسبة عن القيمة العادلة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

• لديهم الرغبة لإجراء عمليات البيع و الشراء و بدون إجبار .

– أما بالنسبة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرفها على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين مشتري وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية و الرغبة في إتمام الصفقة والتي تتم في إطار متوازن.

وتعرف الصفقة المتوازنة في هذا الإطار على أنها صفقة تتم بين أطراف غير ذوي علاقة أو تبعية وتتم بين مشتري راغب وبائع راغب وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه، ويبنى التسعير في مثل هذه الصفقات على أسس القيم السوقية العادلة، وذلك لأن التفاوض يتم على أفضل الشروط وفي ظل ظروف طبيعية".⁵⁶

مما سبق نجد أن القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري به أو يباع أو تسوية ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية.

الفرع الثاني : أسباب ظهور القيمة العادلة .

يمكن استنباط الأسباب الرئيسية التي تدافع عن قيام القيمة العادلة في القياس المحاسبي من المنطلق التي تهدف إليه التقارير المحاسبية التي تسعى إلى تزويد مستخدميها بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات، وهذا يمثل الهدف الأول للمحاسبة حيث أن الفائدة (الملائمة) في المعلومات تظهر من خلال الأحداث أو الصفات التي تقوم المحاسبة بقياسها من خلال التعرف على خصائص الشيء المقاس. إلا أن تزويد المستخدم بالمعلومات التي يريدها بما يتوافق مع رغباته هو أمر بعيد عن الموضوعية.

إن تقديم المعلومات لابد وأن يصور الواقع القائم فعلاً، وليس في ظل خلق تصور عن الواقع وتكيف المعلومات بما يتلاءم معه حيث أن ربط تقديم المعلومات بالأهداف والأحداث أو ببعض مستخدميها يحد استقلالية المحاسبة، وتصبح مخرجاتها قابلة للتحريف والتشويه طالما يمكن أن تتغير بتغير غايات مستخدمي المعلومات. والتي تتعلق بربط تقديم المعلومات بالأهداف أو الأحداث أو ببعض المستخدمين تختلف عن هذا المنظور هناك وجهة نظر أخرى مخالفة لوجهة النظر السابقة تقول بأنه هناك عدة أسباب تجعل عملية إعداد المعلومات بشكل يتوافق مع رغبات متخذي القرارات أمراً بعيداً عن الموضوعية، وهذه الأسباب هي⁵⁷:

⁵⁶ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة: القياس و التقييم المحاسبي، الجزء 4، الدار الجامعية للنشر الإبراهيمية الإسكندرية: ص

أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، مرجع سبق ذكره : ص 7 . أ. د. هوام جمعة، أ. حديدي آدم،⁵⁷

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

أ. إذا تم العمل بهذا المنهج أي توافق المعلومات مع الرغبات فإن متخذ القرار سيكون لديه الخيار باستخدام المعلومات المحاسبية أو عدم استخدامها، أو اتخاذ القرار حتى في غياب هذه المعلومات، وبالتالي لم يعد للمحاسبة أي حضور في خدماتها للغايات التي ظهرت من أجلها.

ب. إن متخذي القرار متنوعون بشكل كبير ويتخذون قراراتهم على أسس متعددة وكثيرة، قد تبتعد في كثير من الأحيان عن العقلانية، وفي ظل هذا التعدد فمن المستحيل اقتصادياً تزويد كل المعلومات لكل القرارات المراد اتخاذها .

ج. إن تقديم معلومات تحاول أن تقدم تصوراً عن المستقبل الذي يرغب متخذو القرارات بمعرفته هو أمر لا يمكن الوثوق به، حتى وإن كانوا من مستخدمي هذه المعلومات .

ومن أجل تحقيق غاية المحاسبة دون النظر إلى غايات المستخدمين لا بد أن تكون المعلومات المقدمة لهم في مجال القرارات التي يمكن أن يتخذوها، والتي منها البدائل الاستثمارية و التفضيلات الشخصية وتفسيرات الأسعار القائمة في السوق والمتعلقة بقرارات المقترضين والمستثمرين، وهذه القرارات تعتمد على بعض المسائل هي⁵⁸:

- أ. النقد المتوفر حالياً للاستثمار في المشروع المرتقب.
 - ب. مقدار النقد المراد توفره لاستثماره في المشروع المرتقب.
 - ج. نسبة الخطر التي تمكن متخذ القرار من المقارنة بين التفضيلات.
 - د. إن الأسعار يتم تفسيرها في ظل معدلات المخاطرة في السوق.
- وهذه الأسباب تتطلب معرفة الأحوال التي يمكن أن تتوفر حالياً، وهذا يعتمد على كل من أسعار البيع الحالية للأصول المملوكة والقدرة على الاقتراض والقدرة على زيادة رأس المال، وباختلاف هذه القرارات والظروف والتي يمكن أن تساعد متخذي القرارات على التنبؤ بها، فإن القيمة السوقية العادلة أو سعر البيع الحالي، تستطيع أن توفر كل هذه المعلومات وتصبح المعلومات المقدمة من خلالها مفيدة وملائمة للجميع بغض النظر عن تكييف هذه المعلومات للغايات السابقة، لذلك فإنه يجب أن بنود الميزانية لا بد وأن تظهر بهذه القيم لكي تحقق المحاسبة الفائدة للجميع دون التحيز لأي طرف من الأطراف.

أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره ، ص 8 . أ. د. هوام جمعة ، أ. حديدي آدم ،⁵⁸

الفرع الثالث: أساليب قياس القيمة لعادلة .

أولاً : بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية : لقد بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية أنه يمكن قياسها كما يلي⁵⁹ :

. يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة .

. إذا لم يتوفر ذلك ، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة ، وخاصة بالنسبة للبنود مثل الذمم المدينة و الدائنة و الأدوات المالية ذات معدل فائدة متغير .

و قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

. الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة .

. خدمات التسعير من جهة خارجية .

. نماذج التسعير الداخلية .

. التدفقات النقدية المخصصة .

ثانياً :بالنسبة للمعيار 157 الأمريكي⁶⁰ : وقد نشر في سبتمبر 2006 بعد أن كان أول مفهوم للقيمة العادلة في الولايات المتحدة الأمريكية في المعيار 12 في مجال المحاسبة للأوراق المالية الاستثمارية وحدد ثلاثة طرق لقياسها

(1) طريقة السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق بما في ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة.

(2) طريقة الدخل: يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية.

(3) طريقة التكلفة: ويعتمد على المبلغ المطلوب حالياً لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (إحلال التكلفة). وطبقاً لهذا المعيار فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استرشادية في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير بالمؤسسات يتطلب تماسك كل قدرات

⁵⁹ د- رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية - جامعة الإسكندرية العدد رقم (2) المجلد رقم 46 يوليو 2009:ص 24 .

⁶⁰ د- رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية ، مرجع سبق ذكره ، ص 25 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة، من الضروري في بعض الأحيان استعمال عدة تقنيات ، ويجب ترجيح نتيجة كل تقنية للتوصل إلى تشابه السعر، فقياس القيمة العادلة هو النقطة التي تمثل الأفضلية للقيمة العادلة في هذه الظروف ، ويجب أن تكون الطريقة ثابتة وعند حدوث تغيير في التقدير وهذا التغيير يعتبر ملائم عندها يؤخذ في الاعتبار مبادئ المعيار المحاسبي الدولي الثامن ، ويمكن أيضا قياس القيمة العادلة وفقا لعدة أساليب كما يلي:

(1)- تعديل القيم التاريخية: حسب الأرقام القياسية للأسعار العامة، وتستخدم في حالة الاقتصاد متضخم بدرجة عالية.

(2)- تكلفة الاستبدال أو القيمة الداخلة: والتي تفترض أن الأصول المملوكة قد قيمت بشكل عادل بموجب التكلفة الاستبدالية ، وهذا يعني إذا أردنا امتلاك أصل جديد مثل آلة مثلا مماثلة من حيث الإنتاجية و الحفاظ عليها فكم سوف أدفع لامتلاكها، نكون بذلك قد قمنا بقياس الأصل الموجود بقيمة عادلة وهذا الأسلوب ملائم بالنسبة للأصول الثابتة.

(3)- القيمة الخارجة أو سعر البيع: وهذا الأسلوب الأكثر ملائمة لقياس الأصول المتداولة مثل المخزون السلعي المعد للبيع مقارنة سعر السوق المختار مع التكلفة المبينة على أساس التكلفة حسب FIFO أو المتوسط المرجح.

(4)- التدفقات النقدية المخصومة : لمعرفة القيمة الحالية و استخداماتها في تحديد معدل العائد الداخلي تستخدم المؤسسات نماذج تقييم تأخذ بعين الاعتبار بيانات ملائمة متنوعة مثل : التنبؤات الاقتصادية الجارية ، الظروف السوقية العامة ، سعر أدوات مالية مماثلة... الخ لقياس القيمة العادلة.

المطلب الثاني : علاقة القيمة العادلة بالمعايير المحاسبية الدولية.

الفرع الأول : متطلبات القيمة لعادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

إن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو استخدام متزايد لمفهوم القيمة العادلة، وعملية قياس الأصول والالتزامات بقيمتها العادلة هو محور البحث والاهتمام حاليا ولاسيما في البلدان التي تبنت معايير المحاسبة الدولية مؤخرا، وقد تضمن العديد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى الآن (41) معيارا مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بآخر، ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الأقسام التالية⁶¹:

⁶¹ أ. د. همام جمعة، أ. حديدي آدم ، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، مرجع سبق ذكره : ص 16 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

1. متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة .
 2. قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة .
 3. متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة .
- وتهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي البيانات المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي، وظهور الشركات العملاقة، وانفتاح الأسواق العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم، مما ترتب عليه طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة. ولقد بينت بعض الدراسات أن القيمة العادلة تعتبر مفيدة إذا كان لها قوة تقديرية لقيمة الأسهم السوقية للمؤسسة، وحتى يتحقق ذلك لا بد أن تقدم هذه القيمة المحاسبية معلومات ملائمة للمستثمرين لتقييم المؤسسة، وأن تكون هذه القيمة مقاسه بشكل موثوق ،وبالتالي فإن المؤسسة يجب أن تتبنى باستمرار تقييم نشاطها وعملياتها في ضوء تحركات أسعار السوق للموارد، سواء كانت مدخلات أم مخرجات لهذه الأنشطة والعمليات.

ومن هنا فقد كان هناك توجه واضح من مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بنود ل يتم الاعتراف به بهذه القيمة في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات أخرى قد تكون مفيدة في تحديد القيمة العادلة للبند موضوع البحث أو القياس.

الفرع الثاني : مستجدات المعايير المحاسبية الدولية الموجهة لمحاسبة القيمة العادلة.

● المستجدات على معايير المحاسبة الموجهة نحو القيمة العادلة:

لقد بدأت مجالس معايير المحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB بإصدار معايير وتعديلات موجهة نحو القيمة العادلة، ومن بعض الأمثلة التي حدثت مؤخراً والتي هي ما يلي:

أ - المعيار الدولي رقم (39) الخاص بطرق (الاعتراف) القياس والإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية والصادر من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، ينص هذا المعيار "على وجوب قياس الأدوات المالية وفقاً للقيمة العادلة"⁶².

⁶² د حازم الخطيب و د ظاهر القشي ، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004: ص 19 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

ب - المعيار الأمريكي رقم (142) الخاص الأصول غير الملموسة، ينص على معالجة شهرة المحل والأصول غير الملموسة الأخرى وفقاً للقيمة العادلة وذلك "بإعادة تقييمها وفقاً للسوق في نهاية كل سنة مالية أو عند الحاجة لذلك، فإن أظهرت تدني بالقيمة يتم إطفاء الفرق بين القيمة الدفترية وقيمة السوق في دخل نفس السنة التي حصل فيها التقييم، وإن كانت قيمة السوق أكبر فتترك القيمة الدفترية على ما هي عليه"⁶³ بما أن الأصول غير الملموسة موارد اقتصادية مهمة جداً وإظهارها بالقيمة العادلة يعكس أداء الشركات بشكل أفضل مما كانت عليه سابقاً حيث سيطفأ بالدخل وفقاً لعمر مقدر ، كان سبباً مباشراً لصدور المعيار في نظر المحللون ومستخدمو القوائم المالية وإدارات المؤسسات .

ت المعيار الأمريكي رقم (143) والخاص بالتخلص من الأصول الملموسة طويلة الأجل، يهدف هذا المعيار إلى إنشاء معايير محاسبية للاعتراف وقياس التزام التخلص من الأصول والتكاليف المتعلقة بها، وي نص على ما يلي⁶⁴:

- 1 يجب على المؤسسات أن تعترف بالتزام التخلص من الأصول طويلة الأجل في الوقت الذي يحدث فيه الالتزام، مع تقدير قيمته العادلة في أقرب وقت ممكن.
- 2 - يجب تسجيل قيمة الالتزام بالقيمة العادلة، أما وفقاً للقيمة التي يمكن فيها سداد قيمة الالتزام في العملية الحالية للأطراف الراغبة في السوق الفعال، أو بقيمة السوق كبديل، مثل القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة لتسديد الالتزام.
- 3 يجب على الشركة رسملة جزء من تكاليف التخلص من الأصل كزيادة في قيمة الأصل طويل الأجل لإكمال الجزء الدائن من القيد لالتزام التخلص من الأصول.
- 4 - يجب على الشركة أن تنزل تكاليف التخلص المرسملة في قائمة الدخل خلال حياة الأصل تحت مسمى إهلاك الأصل، حيث تتضمن تكاليف التخلص من الأصل الإضافية والفائدة على زيادة التزام التخلص خلال مرور الوقت.

الفرع الثالث: محاسبة القيمة العادلة .

تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية⁶⁵:

⁶³ د حازم الخطيب و د ظاهر القشي ، مرجع نفسه: ص 23 .

⁶⁴ د حازم الخطيب و د ظاهر القشي ، مرجع نفسه ص 26 .

⁶⁵ د. هوام جمعة و ا. حديدي ادم ، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره:

ص 27 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

(1)- الأدوات المالية : تقيّد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة ، لأغراض قياس الأدوات المالية

بعد نشؤها فإن المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي:

(أ)- قروض وديون لا يحتفظ بها للإتجار وتقاس بالتكلفة.

(ب)- استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتكون عادة سندات مالية لها استحقاقات ودفعات ثابتة وتملك الشركة القدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق وتظهر بالتكلفة أو بالتكلفة المطفأة.

(ج)- موجودات مالية مقاسه بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل وتشمل الموجودات المحتفظ بها للإتجار أي بغرض أخذ أرباح خلال فترة قصيرة، وأي موجودات مالية أخرى محددة بالقيمة العادلة.

(د)- موجودات مالية متوفرة للبيع وهي تلك التي لا تقع ضمن التصنيفات (ب) و(ج) أعلاه وتقاس بالقيمة العادلة.

وفي العام 2005 تم تقييد استعمال الموجودات المالية المحددة بالقيمة العادلة لغرضين اثنين هما⁶⁶:

أ- لإلغاء عدم مقابلة محاسبية أو اقتصادية في الميزانية العامة.

ب- لمعالجة بندين يداران بشكل مشترك.

علماً بأن الموجودات المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليها تظهر بالتكلفة ، أما المطلوبات المالية فيتم قياسها بموجب قيمتها الأصلية المسجلة ناقصاً أي مدفوعات من أصل المبلغ المطلوب أي إطفاءات عليها و تظهر المطلوبات المالية التالية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة إلى بيان الدخل وهي:

(أ)- التزامات مشتقات مالية .

(ب)- مطلوبات مالية لأغراض الإتجار .

يتم تقدير القيمة العادلة بموجب أسعار الإغلاق في سوق نشطة وهو التقدير المناسب والملائم لها وفي حالة عدم توفر أسعار سوقية يتم استخدام أسلوب تقدير يعتمد بشكل رئيسي على أسعار السوق أو على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية أو نماذج تسعير.

(2)- الاستثمارات العقارية : يتم إظهارها بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة إلى بيان

الدخل ، علماً بأنه يسمح بإظهارها بالكلفة بعد الاستهلاك مع الإفصاح عن قيمتها العادلة بتاريخ البيانات المالية⁶⁷.

⁶⁶ د. هوام جمعة و ا. حديدي ادم ، مرجع نفسه: ص28 .

⁶⁷ فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر،

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

(3)- **الالتزامات عقود التأمين:** هي الحقوق و الالتزامات المنصوص عليها في عقود التأمين (التي تشترط الدفع بناءً على متغيرات مادية) مستبعدة من نطاق المعيار ،³⁹ ووفقاً لهذه العقود يتم الدفع بشكل نموذجي (ولكن ليس دائماً) بناءً على مقدار خسارة المؤسسة ، وبدون هذا الاستبعاد يجوز أن تصنف هذه العقود على أنها مشتقات و ينفذ مجلس IASC مشروعاً منفصلاً لتطوير معيار محاسبة تأمين هذه العقود، و يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل .

(4)- **المحاصيل الزراعية والموجودات البيولوجية:** تضمها المعيار رقم (41) حيث تظهر بالقيمة العادلة بعد نتوحي مصاريف البيع ويؤخذ التغير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه⁶⁸.

المطلب الثالث: مزايا و عيوب القيمة العادلة وتأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
الفرع الأول: مزايا نظام القيمة العادلة.

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ويهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي⁶⁹:

- 1/- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- 2/- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات بالقيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث أخذت أسعار السوق الاعتبار.
- 3/- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- 4/- يوفر هذا المدخل مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمؤسسة.
- 5/- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحد النقد.
- 6/- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.

⁶⁸ د. هوام جمعة و ا. حديدي ادم ، أثير وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، مرجع سبق ذكره: ص

15 .

⁶⁹ جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات

المساهمة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9 ، العدد 3، 2013: ص 468 – 469 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

7/- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة .

8/- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة .

الفرع الثاني : الانتقادات الموجهة للقيمة العادلة .

على الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من الانتقادات التي نوجزها فيما يلي⁷⁰:

- يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا في حالة ارتفاع الأسعار.
- اعتماد القيمة العادلة على أسعار السوق عند نقطة زمنية معينة (في أغلب الأحيان نهاية السنة المالية) فالواقع يبين تذبذب كبير في المستوى العام للأسعار من يوم لآخر ، فالقوائم المالية في نهاية السنة المالية قد تتغير بشكل مهم بعد أسبوع واحد من إصدارها ، وهذا قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات على معلومات غير ملائمة.
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها ، وهذا يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها.
- عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ و الأسس المحاسبية .
- في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار فإن هذا يؤثر على قابلية المقارنة ، وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وفي بعض الأحيان غير ممكنة.
- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.
- يتم الاعتراف ببعض الإيرادات و الخسائر من دون أن تكون هناك عملية تبادلية حقيقية .
- قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة.

⁷⁰ بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمه، العراقي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة ، مرجع سبق ذكره : ص 10.

وهناك نقائص أخرى موجهة للقيمة العادلة ندرجها كما يلي:

- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المنشأة ، عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة و منتظمة ، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية ، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات شبيهة يتم القياس عليها في احتساب أو تقدير قيمتها العادلة.
- قد يفتح استخدام منهج القيمة العادلة عند إعداد البيانات المالية إلى فتح مجال أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال ، وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات و مصالح الإدارة.
- يتطلب إعداد و عرض القوائم المالية وفق منهج القيمة العادلة فترة أطول من الوقت قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية في الوقت المناسب، فتفتقد هذه المعلومات خاصية التوقيت الملائم.
- يتطلب الوقوف على الظروف المحيطة بالقيمة العادلة بذل مجهود أكبر و تكبد مصروفات إضافية ، مما يؤدي إلى زيادة تكلفة إعداد القوائم المالية على منفعتها.
- يؤدي تعدد بدائل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة إلى نتائج مختلفة حسب مخرجات قياس كل منها ، مما يفقد البيانات المالية مصداقيتها و موضوعيتها و قابليتها للمقارنة .

الفرع الثالث: أثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.⁷¹

إن تحديد أهداف التقارير المالية ، هو نقطة البداية لتطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات، ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة، والمسؤولين عن إعداد التقارير المالية، في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة، وهناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المحاسبية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي: الملائمة، والموثوقية أو الاعتمادية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة (وتشمل الاتساق).

⁷¹ د- رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مرجع سبق ذكره : ص 32 - 33 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

ويمكن أخذ قياس القيمة العادلة على أنه موثوق ويمكن الاعتماد عليه فقط في حال عدم وجود فروق هامة لدى التحقق من تقديرات قياس القيمة العادلة، و هذا قد لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة، وبالتالي فإن افتراض قيم عادلة في ظل عدم وجود أساس سوقي قد يكون خطراً وسيؤثر على ملائمة وموثوقية وقابلية مقارنة وقابلية فهم التقارير المالية، حيث قد يختلف مبلغ أو قيمة الأرباح والخسائر التي ستظهر في قائمة الدخل من سنة لأخرى، وهذا يعني بأنه قد يتم التقرير عن أصل بقيمة تم احتسابها على أساس نموذج رياضي لسوق افتراضية، فلو تم تطبيق هذا على استثمارات أسهم غير مسعرة، فهناك خطورة بأن يتم استخدام أرباح المضاربة المستقبلية لتبرير التقرير عن هذه الاستثمارات وعرضها في قائمة المركز المالي بقيمة مرتفعة، والتي بدورها ستؤدي بطبيعة الحال إلى التقرير عن أرباح مضاربات مرتفعة، وهذا ما سي طرح تساؤلات عن مدى ملائمة وموثوقية التقارير المالية التي ستصدر في ظل هذه الأسس. وعلى هذا الأساس، فإن مستخدمي التقارير المالية سيحتاجون إلى تمييز واضح ما بين الأرقام الموضوعية والأرقام غير الموضوعية (تقدير شخصي)، وما بين الأرباح والخسائر المتحققة المبنية على أسعار سوق حقيقية وتلك النتائج المبنية على أسعار سوق افتراضية، وهذا سيكون أكثر تعقيداً على مستخدمي التقارير المالية، لذا فلا بد من وجود معايير واضحة للتقارير المالية لضمان عدم تضليل المستخدم عن الحقائق والظواهر الاقتصادية الحقيقية التي حدثت فعلاً وتكون للمعلومات صفة الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة بواسطة المستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، وتكون للمعلومات صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز. ويمثل القدر المطلوب تحقيقه من خاصيتي الملائمة والموثوقية أساس المفاضلة عند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ففي حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدراً كبيراً من الموثوقية وقدراً أقل من الملائمة فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدراً أكبر من الملائمة وقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة. ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملائمة أو الموثوقية، فإنه يجب الموازنة بينهما، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف التضحية بأي من الملائمة أو الموثوقية بالكامل وفي هذا المجال فقد أجمعت العديد من الدراسات على تميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة وذلك بخلاف محاسبة التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية هي عدم كفاءة وفاعلية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير على أن السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة وأكثر موثوقية، في حين أن أساليب القياس الأخرى للقيمة العادلة يراعى فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة، على أن تبقى في جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

الجدول رقم (01) يمثل علاقة محاسبة القيمة العادلة بأهم خصائص جودة المعلومات المحاسبية⁷²

الخصائص	نموذج القيمة العادلة
الملائمة	1. وهي ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب أو التنبؤ بالمستقبل أو وإمكانية التحقق من التوقعات . 2. تطبق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمؤسسة وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات . 3. عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية، ويعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلاً يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.
الموثوقية	1. يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتوفر فيها القابلية لتحقيق والصدق والحياد؛ 2. وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية . و يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة حيث تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية .
الثبات	1. يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبتت أفضلها و ملائمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغير وأثره على القوائم المالية ،وبالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات فمن تكلفة الإحلال إلى صافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات .
القابلية للمقارنة	2. هي قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة أو على مستوى نفس المؤسسة لعدد من الفترات و ترتبط خاصيتين فهما وجهان لعملة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد للثبات فهي بذلك تفتقد القابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزامات المالية، نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أساليب التقييم

⁷² فارس بن يدير ، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سبق ذكره ، ص 29 .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

المبحث الثالث : صعوبات و مشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي و تقييمها

المطلب الأول: الفرق بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة

الجدول رقم (02) يمثل الفرق بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة⁷³

التكلفة التاريخية	القيمة العادلة
تضعف قابلية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس.	تحسين إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو متشابهة والأشياء غير المتشابهة مختلفة
توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول الأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية عندما تم تملكها.	توفر معلومات عن العوائد المتوقعة من الأصول والأعباء المفروضة بواسطة الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة.
تعكس تأثير قرارات تملك أو بيع الأصول أو تسوية الالتزامات فقط على أداء الكيان وتتجاهل تأثيرات قرارات مواصلة الاحتفاظ أو تحمل المديونية.	تعكس تأثير قرارات الإدارة بمواصلة الاحتفاظ بالأصول أو مديونية الالتزامات وكذا قرارات تملك أو بيع الأصول وتسوية الالتزامات على أداء المؤسسة.
تثبت المكاسب والخسائر الناتجة من التغيرات السعرية فقط عندما تتحقق بالبيع أو التسوية رغم أن البيع أو التسوية ليس الحدث الذي يسبب في المكسب أو الخسارة.	تثبت المكاسب والخسائر من التغيرات السعرية عندما تحدث.
المبالغ المثبتة يمكن احتسابها بناء على المعلومات المتاحة داخليا عن الأسعار في المعلومات الماضية دون الرجوع إلى بيانات سوقية خارجية.	تتطلب معرفة الأسعار السوقية الجارية لتقرير المبالغ المثبتة وهو ما قد يتطلب استبعاد بعض البنود ويمكن أن يؤدي لحدوث مشاكل اعتمادية أو موثوقية
تتطلب قواعد معقدة لتحاول عكس تأثير معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.	تعكس بسهولة تأثيرات معظم استراتيجيات إدارة المخاطر.

⁷³ الدكتور طارق عبد العال حماد ، موسوعة معايير المحاسبة : القياس و التقييم المحاسبي ، مرجع سبق ذكره، ص 179-180

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

من خلال الجدول وما قمنا باستعراضه اتضح أنه كثير من المحاسبين يرون أنه يجب استخدام القيم العادلة في السوق بدلا من التكلفة التاريخية ويدعم هؤلاء رأيهم بأن القيمة العادلة ستجعل الميزانية العمومية ذات دلالة أفضل وهم يرون أيضا بأنه يجب تحويل التكلفة الجارية إلى مصروف حتى تمثل التكلفة العادلة للسلع والخدمات التي استهلكتها الوحدة وهي بصدد خلق الإيراد. وبصفة عامة لا يجوز بأي حال التخلي عن مبدأ التكلفة التاريخية فهو الركيزة الأساسية لتوفر المعلومات المحاسبية ولكن هناك محاولات لإضافتها خاصية الملائمة على المعلومات المحاسبية عن طريق توفير معلومات إضافية تظهر في نطاق القوائم المالية أو ترفق بها في شكل قائم ملحقة، وقد اهتم الفكر المحاسبي في بداية الأمر بإزالة آثار التقلب في وحدة القياس (وحدة النقد) الناتج عن التغير في المستوى العام للأسعار وذلك عن طريق تعديل المعلومات التاريخية باستخدام أرقام قياسية. ومع أن هذا التعديل لا يحقق التجانس للمعلومات المحاسبية (لاعتمادها على وحدة قياس ذات مضمون واحد) إلا أن المعلومات المعدلة ظلت كما هي تستند إلى الأساس التاريخي وتعبر عن الماضي ولا تعكس الظروف الجارية و لذلك اتجه الرأي إلى تغيير أساس القياس المحاسبي ذاته وذلك بالتحويل من أساس التكلفة التاريخية إلى أساس القيم الجارية ولكن تكرر القول بأن مثل هذا التحويل لا يلغي مبدأ التكلفة التاريخية ولكنه يوفر معلومات إضافية وفي هذا الصدد أصدرت الهيئة الحكومية المشرفة على سوق الأوراق المالية (SEC) دراسة في سنة 1977 أوصت فيها بأن تتضمن القوائم المالية معلومات تظهر تكلفة الإحلال الجارية لكل من المخزون والأصول القابلة للاستهلاك وقد أوصت كذلك هذه الدراسة بعرض هذه المعلومات في شكل ملحوظة في القوائم المالية أو تظهر في ملحق مستقلة.

المطلب الثاني: تقييم التكلفة التاريخية و القيمة العادلة

من بين الأهداف الطويلة المدى التي يسعى مجلس معايير المحاسبة المالية إلى تحقيقها هو الإقرار بالأصول و الخصوم المالية في قائمة المركز المالي بقيمتها العادلة و ليس بمبالغ مبنية على تكلفتها التاريخية ، وهناك سببان هامان للعمل من أجل إعداد تقارير مالية مبنية على أساس القيم العادلة للأصول و الخصوم هما :

✓ القيمة العادلة تعطي معلومة أكثر ملائمة عن الأصول و الالتزامات المالية عكس التي قيست بالتكلفة التاريخية

✓ إن قياس بعض الأصول المالية بالقيمة العادلة و قِلَّيس البعض الآخر و معظم الالتزامات المالية بالتكلفة التاريخية لن يستطيع مسايرة الأدوات المالية المعقدة و إستراتيجيات إدارة المخاطر الموجودة لذا وجب إيجاد نموذج أفضل⁷⁴

أولا : نموذج التكلفة التاريخية:

1/- معايير المقارنة:

● الأخطاء المتعلقة بالوقت : ومن بينها:

✓ خلال الدورة الجارية يتم إضافة كل من دخل النشاط التشغيلي الجاري و مكاسب الحياة المحققة التي نتجت خلال الدورة أو الدورات السابقة ، ولأنها تحققت في هذه الدورة ، وهذا ما يتعارض مع استقلالية نتائج كل دورة ، أي يتعارض مع فرض الدورية.

✓ لا يتم إضافة دخل النشاط التشغيلي الجاري و مكاسب حياة الأصول الخاصة بالفترة الجارية و الانتظار لحين تحققها في الدورة أو الدورات المقبلة ، وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على أخرى .

● أخطاء وحدة القياس : وذلك لاعتماده وحدة قياس نقدية اسمية و تجاهل تغيرات القوة الشرائية

العامة للبنود النقدية في القوائم المالية .

2/- معايير التقييم:

-قابلية التفسير : إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح ، فالقوائم المالية وفق التكلفة التاريخية تعتمد على مفهوم المحافظة على رأس المال النقدي الاسمي ، أي استرداد الاستثمار النقدي الأصلي مقاساً بعدد من وحدات النقد ، فقائمة المركز المالي تقرر عن الأرصدة في آخر الدورة بوحدات النقد الوطني الاسمية ، وقائمة الدخل تقرر عن التغيرات خلال الدورة معبراً عنها أيضاً بوحدات النقد الاسمية.

⁷⁴ د . طارق عبد العال حماد ، مرجع سبق ذكره ، ص39

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

-الملائمة : إن المعلومات المحاسبية الناتجة وفق نموذج التكلفة التاريخية هي معلومات غير ملائمة لاتخاذ القرارات ، لأنه لا يعبر عنها بوحدات السيطرة و التحكم السلعي ، فوحدات السيطرة و التحكم السلعي تعكس التغيرات في كل من المستويين الخاص و العام للأسعار ، كما أنها تمثل المقدرة على شراء أو استرداد السلع اللازمة للمحافظة على رأس المال.

-إن القوائم المالية التاريخية تتجاهل تغيرات القيم كاملة في كل من النقود و سوق المدخلات و سوق المخرجات.

وباختصار يمكن القول بأن القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ التكلفة التاريخية بأنها تضمن:

الجدول رقم (03) يمثل محتويات القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ التكلفة التاريخية

أخطاء التوقيت	توجد
أخطاء وحدة القياس	توجد
القابلي للتفسير	توجد
الملائمة لاتخاذ القرارات	لا توجد

المصدر : من إعداد الطالبين

ثانياً : نموذج القيمة العادلة:

1/- معايير المقارنة:

- الأخطاء المتعلقة بالوقت : يعاد تقييم عناصر القوائم المالية المعدة وفق مبدأ القيمة العادلة و هذا عند حدوث تغير في القيمة خلال الدورة المحاسبية ، فيتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الدورة ، ولهذا فإن مبدأ القيمة العادلة يتجنب أخطاء التوقيت.
- أخطاء وحدة القياس : القيمة العادلة تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة فلذلك فهي تراعي القوة الشرائية العامة للنقود ، وهي تعترف بالتغيرات في المستوى العام و الخاص في الأسعار ، فنجد أن القيمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس.

2/- معايير التقييم:

قابلية التفسير : لتحقيق هذا المعيار فإنه يجب على القوائم المالية أن تكون قابلة للفهم من قبل مستخدميها، فالقيمة العادلة يعتبر مفهوم حديث النشأة و يسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية ، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس و يجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة .

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

الملائمة : إن المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم لأنها تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية وهذا يساعد على اتخاذ القرارات ، وملائمة القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الأسواق المالية⁷⁵.

وباختصار يمكن القول بأن القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ القيمة العادلة بأنها تضمن:

الجدول رقم (04) يمثل محتويات القوائم المالية المنجزة وفق مبدأ القيمة العادلة

أخطاء التوقيت	لا توجد
أخطاء وحدة القياس	لا توجد
القابل للتعديل	لا توجد
الملائمة لاتخاذ القرارات	توجد

المصدر : من إعداد الطالبان

المطلب الثالث : صعوبات و مشاكل تطبيق بدائل القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية⁷⁶

يواجه تطبيق التكلفة التاريخية و القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

-يسبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي يجعل هذه القوائم غير معبرة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة .

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

-اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب

⁷⁵ د . ابراهيم عبد موسى السعيري ، ا. زيد عائد مردان ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد الثامن ، الفصل الرابع ، سنة 2013 :ص231 .

⁷⁶ هشام شلغام ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر ، 2015:ص24.

الفصل الثاني : عرض أهم بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية والقيمة العادلة).

- رأيهم إلى كونها تحدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية .
- غياب سوق مالي كفء والكوادر المهنية المؤهلة .
- ضعف المؤسسات المالية حيث تعد الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي.
- غياب نظام معلومات لاقتصاد وطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة و المتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها .

خلاصة الفصل :

-إن استمرار التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت كـأساس للقياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية ، أي أنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل ولذلك تكون مؤيدة بالمستندات وبالتالي لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير ، ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها.

-حيث تعرض أساس التكلفة التاريخية إلى تراجع واضح لحساب أساس القيمة العادلة وذلك في الفترة الأخيرة ، والتي بدأت مع إصدار المعيار رقم (133) من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB وتبعه المعيار الدولي رقم (39) الخاص بالأدوات المالية:الإثبات و القياس ، وقد أخذت هذه المعايير بأساس القيمة العادلة للأدوات المالية وتبعتها معايير أخرى تهدف إلى تعميم القيمة العادلة مثل المعيار رقم (40) الخاص بالاستثمار العقاري والمعيار رقم (41) الخاص بالزراعة.

-كما أن ظهور مبدأ القيمة العادلة كان له الأثر الكبير والجدل الواسع في أدبيات القياس المحاسبي ، لتبقى كل من مبدأ التكلفة التاريخية وبما تميزه من خاصية الموثوقية ومبدأ القيمة العادلة وبما تميزه من خاصية الملائمة تبحثان عن مكانتهما في البيئة المحاسبية الجزائرية رغم وجود بعض الصعوبات والمشاكل في تطبيقها، وهذا ما سيتم التعرض له في الفصل الثالث فيما يخص الدراسة الميدانية والتي يتم من خلالها معرفة أي البديلين أنسب كأساس للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية المحاسبية .

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية

تمهيد:

سنتناول في هذا الفصل الدراسة الميدانية لمعرفة بديل القياس الأنسب للبيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تعتبر الدراسة الميدانية دراسة إحصائية وصفية تستند على أسس وقواعد البحث العلمي، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تضمنت ثلاثة محاور، كما تم اخذ آراء بعض المهنيين المختصين و الأساتذة في هذا المجال . وقد تمت عملية توزيع الاستبيانات على مجموعة من المهنيين و الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة (المؤسسات الاقتصادية، والمحاسبين الخواص، والأساتذة الجامعيين)لأخذ آرائهم حول الموضوع .

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج الاستبيان، وهذا لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تم تناولها في هذه الدراسة فضلا عن القيمة العلمية للنتائج المتوصل إليها، وهذا باستخدام البرنامج الإحصائي Spss V20 .

المبحث الأول: أداة الدراسة

المطلب الأول: مراحل إعداد الاستبيان

1/- بناء استمارة الاستبيان:

تم تصميم أسئلة استمارة الاستبيان بصفة سهلة وبسيطة، حيث تكون هذه الأسئلة سهلة الفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث أننا من خلال هذه الأسئلة نقوم بالإجابة على فرضيات البحث.

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية، وتضمن 28 سؤالاً، وتم صياغتها باللغة العربية، وتم إخضاع الاستبيان للتحكيم من طرف بعض الأساتذة بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة، خاصة من حيث دقة الأسئلة وإحاطتها بمحاور الدراسة، ومدى إمكانية الإجابة عليها لتجنب ملل المستجوبين.

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت من الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص خلال الاختبار الأولي، تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل نهائي وهذا بعد موافقة الأستاذ المشرف .

2/- نشر استمارة الاستبيان:

اعتمدنا في توزيع ونشر الاستبيان على عدة طرق وهي:

- التسليم المباشر للاستمارة للمستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها و إبعاد الغموض الذي قد يكتنفها.
- التسليم الغير مباشر وهذا من خلال إيداع استمارة الاستبيان في العديد من المؤسسات ومكاتب المحاسبة.
- تسليم مجموعة من الاستمارات إلى بعض الزملاء والمعارف من اجل توزيعها .
- إرسال استمارة الاستبيان بواسطة البريد الالكتروني لبعض المستجوبين، ثم الإجابة عليها وإعادة إرجاعها بنفس الطريقة إلى البريد الالكتروني للمرسل

3/- معالجة استمارة الاستبيان:

تضمنت هذه المرحلة عمليات فرز وتحليل الإجابات المتحصل عليها واعتمدنا في ذلك على برنامج Spss V20 و Excel 2007 وهذا بعد استبعاد الاستمارات الملغاة ثم تفرغ الإجابات من الاستمارات المعتمدة في شكل جدول مصفوف يتضمن 28 عمود و 45 سطرا، حيث تم تخصيص خانة لكل جواب في الاستمارة وبهذا حصلنا على قاعدة معطيات للاستبيان تتكون من (28*45) والتي تساوي المعطيات.

الدراسة الميدانية

تم تكميم هذه المعطيات بالاعتماد على ما يلي :

بالنسبة للسؤالين الأول و الثالث: يرمز الخيار الأول بالعدد 1 ، والخيار الثاني بالعدد 2 ، والخيار الثالث بالعدد 3 ، و الخيار الرابع بالعدد 4.

بالنسبة للسؤال الثاني : يرمز الخيار الأول بالعدد 1 ، والخيار الثاني بالعدد 2 ، والخيار الثالث بالعدد 3 ، و الخيار الرابع بالعدد 4 ، و الخيار الخامس بالعدد 5.

بالنسبة لباقي الأسئلة : يرمز للجواب موافق بالعدد 1، و للجواب موافق بشدة بالعدد 2، والجواب غير موافق بالعدد 3 ، والجواب غير موافق بشدة بالعدد 4 ، والجواب محايد بالعدد 5 .

المطلب الثاني : منهجية وعينة الدراسة

1/- هيكل الاستبيان:

تضمنت استمارة الاستبيان ثمانية وعشرون سؤالاً توزعت على ثلاثة محاور رئيسية ، ولقد تم صياغة الأسئلة وفقاً لأنواع المعارف عليها (النوع المفتوح، النوع المغلق) وهذا للوصول بدقة إلى آراء المستجوبين حول المحاور المحددة. ويمكن عرض المحاور الرئيسية للاستمارة فيما يلي:

الجزء الأول: يضم هذا الجزء الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (المؤهل العلمي، الوظيفة ، الخبرة) و يحتوي على ثلاثة أسئلة ، من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 3.

الجزء الثاني : يتكون من ثلاثة محاور رئيسية وهي كالتالي:

المحور الثاني : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمبدأ التكلفة التاريخية ويضم 08 أسئلة .

المحور الثالث : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمبدأ القيمة العادلة ويضم 07 أسئلة.

المحور الرابع : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمعوقات كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة حيث قسم الى فرعين:

الفرع الأول : يتعلق بمعوقات التكلفة التاريخية ويضم 07 أسئلة .

الفرع الثاني : يتعلق بمعوقات القيمة العادلة و يضم 06 أسئلة .

2/- هدف الدراسة:

هدف هذه الدراسة المقارنة التي قمنا بها من خلال تقصي وجهات نظر المستجوبين في الجزائر حول البديل (القيمة العادلة والتكلفة التاريخية) الأنسب للقياس المحاسبي في الجزائر و معوقات كل منهما و دوره في تقديم معلومات ذات خصائص نوعية .

الدراسة الميدانية

3/- عينة الدراسة:

الفئة الأولى : الأساتذة الجامعيين (الأكاديميين) .

الفئة الثانية : المهنيين المعتمدين (محاسب خبير، محافظ حسابات....) .

الفئة الثالثة : المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية .

ومن اجل إتمام هذه الدراسة، قمنا باختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة، بحيث لم يتم تحديدها بشكل مسبق، إذ قمنا بتوزيع 55 استمارة، شملت الفئات المعنية ، والجدول التالي يبين عينة الدراسة.

الجدول رقم (05) : يمثل عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستثمارات الموزعة	55	100%
عدد الاستثمارات المفقودة	09	16%
عدد الاستثمارات الملغاة	01	02%
عدد الاستثمارات المقبولة	45	82%

المصدر : من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان

4/- حدود الدراسة:

الحدود المكانية : حاولنا من خلال هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر، وبالتحديد في ولاية سعيدة ، معسكر ، البيض ، النعامة .

الحدود الزمنية : تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان وتاريخ آخر استمارة (من شهر 15 أفريل إلى شهر 16 ماي 2016) .

5/- مشاكل الدراسة:

-صعوبة التواصل المباشر مع بعض أفراد العينة لتقديم توضيحات لتواجدهم في مناطق بعيدة عن مكان تواجد الباحث.

- تزامن وقت توزيع الاستثمارات مع فترة حرجة بالنسبة للأكاديميين لانشغالهم في امتحانات نهاية السنة وكانت في الأيام الأولى من شهر ماي وهذا ما جعلهم لا يقبلون الاستثمارات .

-كون الدراسة تناولت موضوع نظري هذا ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي يواجهون صعوبة في فهم مصطلحات الدراسة.

الدراسة الميدانية

المبحث الثاني : معالجة وتحليل الاستبيان

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة .

1/- المؤهل العلمي لأفراد عينة الدراسة :

الجدول رقم (06): يوضح توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي

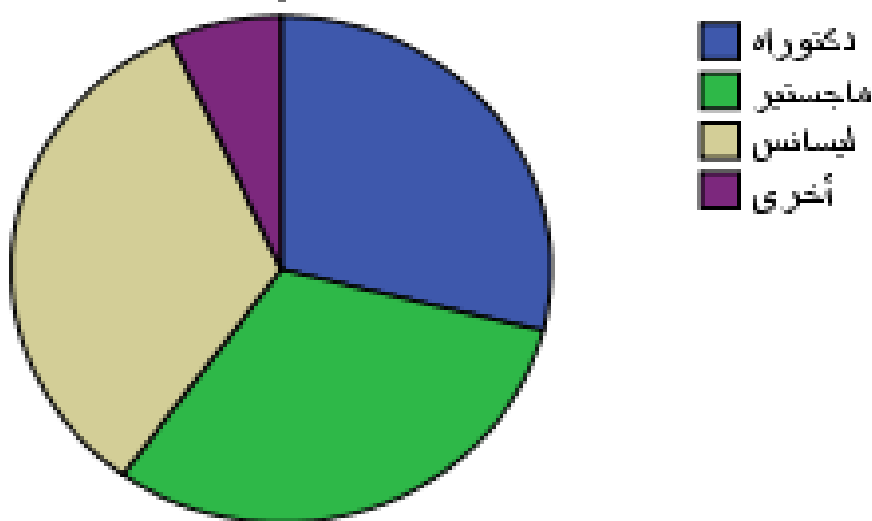
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دكتوراه	13	28,9	28,9	28,9
ماجستير	14	31,1	31,1	60,0
ليسانس Valide	15	33,3	33,3	93,3
أخرى	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المصدر : من مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (06): الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 15 فرد بنسبة مئوية 33.3% ، في حين بلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير أو الماستر 31.1% أما نسبة الأفراد الذين مؤهلهم العلمي شهادة دكتوراه هي 28.9% ، ونسبة 6.7% من عينة الدراسة مؤهلهم العلمي دراسات أخرى .

الشكل رقم (03): دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير المؤهل

المؤهل العلمي



العلمي

المصدر : من مخرجات spss

2/- توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

الجدول رقم (07) : يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة

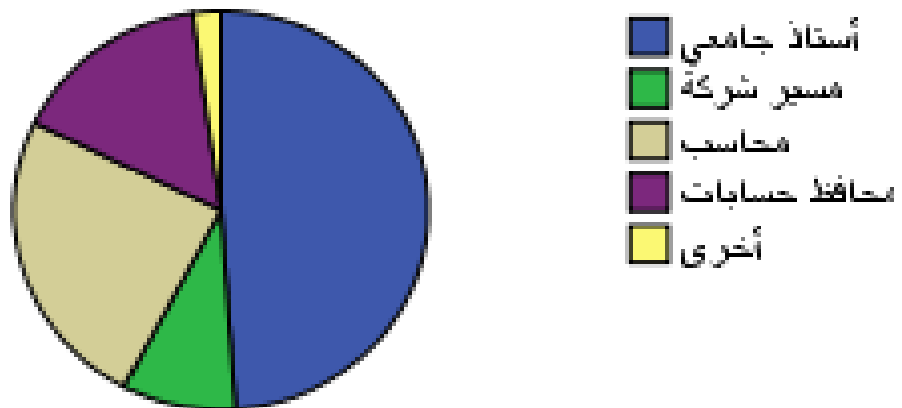
	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	22	48,9	48,9	48,9
مسير شركة	4	8,9	8,9	57,8
محاسب	11	24,4	24,4	82,2
محافظ حسابات	7	15,6	15,6	97,8
أخرى	1	2,2	2,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المصدر : من مخرجات spss

من خلال الجدول رقم (07): الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة يظهر لنا أنه و بالتقريب نصف العينة هم أساتذة جامعيين حيث بلغ عددهم 22 فرد بنسبة تقدر ب 48.9% ، في حين بلغت نسبة المحاسبين 24.4% من عينة الدراسة ، أما نسبة 15.5% من عينة الدراسة وظيفتهم محافظ حسابات ، و نسبة 2.2% من عينة يزاولون مهن أخرى في مجال المحاسبة ، وكان تركيز على الأكاديميين لأنهم أكثر دراية بالجانب النظري للقياس المحاسبي .

الشكل رقم (04) : يمثل دائرة نسبية توضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة .

الوظيفة



المصدر : من مخرجات spss

3/- توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة:

جدول رقم (08) : يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة

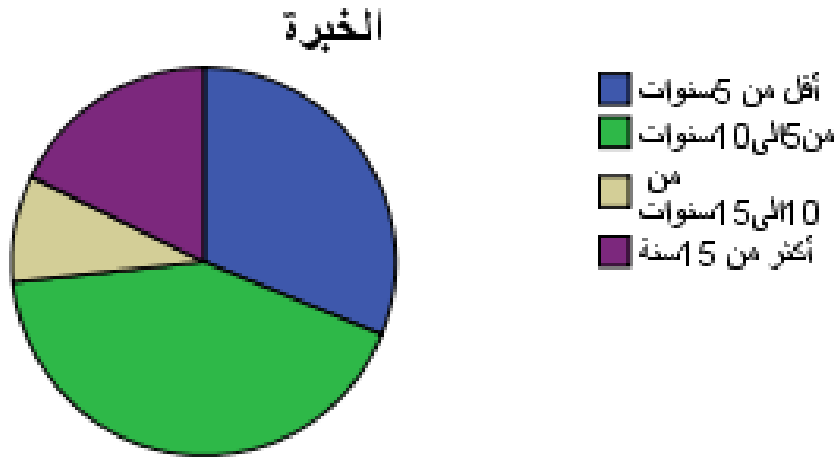
الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
أقل من 5 سنوات	14	31,1	31,1	31,1
من 5 إلى 10 سنوات	19	42,2	42,2	73,3
من 10 إلى 15 سنوات Valide	4	8,9	8,9	82,2
أكثر من 15 سنة	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

المصدر : من مخرجات spss

يمثل الجدول رقم (08) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة، حيث نجد أن نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة تتراوح بين 5 و 10 سنوات في العمل أكبر نسبة بلغت 42.2% وهذا يدل على أن العينة الأكثر هم من أصحاب خبرة متوسطة وهو شيء ايجابي في الدراسة ، أما نسبة الأفراد الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بلغت 31.1% ، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة أكثر من 15 سنة 17.8% ، نسبة 8.9% من أفراد الدراسة الذين لهم خبرة من 10 إلى 15 سنة .

الشكل رقم(05) :يمثل دائرة نسببة توضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر : من مخرجات spss

الدراسة الميدانية

المطلب الثاني : تحليل المحاور من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة

سنحاول من خلاله وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل محور من محاور الدراسة ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الدراسة :

● مقياس الاستبانة :

لقد تم اعتماد مقياس ليكرت المكون من خمس درجات لتحديد أفضل بديل في القياس المحاسبي في البيانات المنشور في الاستبيان وهو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم(09) : يوضح الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

المتوسط المرجح	الاتجاه
من 1 إلى 1.80	موافق
من 1.81 إلى 2.61	موافق بشدة
من 2.62 إلى 3.42	محايد
من 3.43 إلى 4.24	غير موافق
من 4.25 إلى 5	غير موافق بشدة

المصدر : من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

الدراسة الميدانية

1/- وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ التكلفة التاريخية في المحور الأول:

الجدول رقم (10): وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ التكلفة التاريخية .

رقم	ترتيب	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1	6	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أكبر على مبدأ التكلفة التاريخية نظرا الدرجة الموثوقة التي تتميز بها المعلومات الناتجة عنها .	1,71	0,895	موافق
2	7	يعد مبدأ التكلفة التاريخية مبدأ موضوعي بحكم أنه يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقة للاعتراف والقياس .	1,56	0,725	موافق
3	7	القياس المحاسبي على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مبني على فرضية ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد .	1,56	0,968	موافق
4	2	التشريعات القانونية الجزائرية الحالية تستوجب على المؤسسات التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية .	2,33	1,261	موافق
5	3	يعكس مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها بشأن قرارات اقتناء أو بيع أصول أو تحمل ديون أو تسديدها بينها يتجاهل تأثيرات القرارات حول الاستمرار في حياة الأصل أو تحمل الدين .	1,96	1,261	موافق
6	5	اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي يوفر معلومات محاسبية تعبر فعلا عن صحة حدوث العملية المحاسبية .	1,76	0,773	موافق
7	4	يفضل محاسبو و مدققو المؤسسات الجزائرية اعتماد المحاسبة على مبدأ التكلفة التاريخية بغية تسهيل عليهم المراجعة والتدقيق بمجرد مطابقة المستندات بالقيم التي تظهر في القوائم المالية .	1,80	0,815	موافق
8	1	يوفر مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية واقعية وهذا ما تتطلبه عملية الإفصاح المحاسبي .	2,58	0,892	غير موافق
المحور الأول		مبدأ التكلفة التاريخية	1,53	0,661	

المصدر : من إعداد الطالب بالاستناد على مخرجات برنامج spss

يصف الجدول رقم (10) وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ التكلفة التاريخية ، حيث تبين لنا أن الفقرة 8 كان لديها أعلى متوسط حسابي قدر ب 2,58 والانحراف المعياري قدر ب 0,892 والمتعلقة بتوفر مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية واقعية وهذا ما تتطلبه عملية الإفصاح المحاسبي ، و تليها الفقرة 4 والمتعلقة بالتشريعات القانونية الجزائية الحالية تستوجب على المؤسسات التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية بمتوسط حسابي 2,33 و الانحراف المعياري 1,261 ، ثم الفقرة 5 بمتوسط حسابي 1,96 والانحراف المعياري 1,261 والمتعلقة بانعكاس مبدأ التكلفة التاريخية على معلومات محاسبية حيث يمكن الاعتماد عليها بشأن قرارات اقتناء أو بيع أصول أو تحمل ديون أو تسديدها بينها يتجاهل تأثيرات القرارات حول الاستمرار في حياة الأصل أو تحمل الدين ، و بعدها الفقرة 7 بمتوسط حسابي 1,8 والانحراف المعياري 0,815 والمتعلقة بفضلي محاسبو و مدققو المؤسسات الجزائرية اعتماد المحاسبة على التكلفة التاريخية بغية تسهيل عليهم المراجعة والتدقيق بمجرد مطابقة المستندات بالقيم التي تظهر في القوائم المالية ، ثم الفقرة 6 بمتوسط حسابي 1,76 والانحراف المعياري 0,773 والمتعلقة باعتماد مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتسجيل المحاسبي يوفر معلومات محاسبية تعبر فعلا عن صحة حدوث العملية المحاسبية ، وبعدها الفقرة 1 والمتعلقة باعتماد عملية القياس المحاسبي بشكل أكبر على مبدأ التكلفة التاريخية نظرا الدرجة الموثوقية التي تتميز بها المعلومات الناتجة عنها بمتوسط حسابي 1,71 والانحراف المعياري 0,895 ، و في الأخير كل من الفقرة 2 والفقرة 3 بنفس المتوسط الحسابي 1,56 والانحراف المعياري 0,72 حيث تتعلق الفقرة 2 بأنه يعد مبدأ التكلفة التاريخية مبدأ موضوعي يحكم أنه يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقة للاعتراف والقياس ، و الفقرة 3 تتعلق بأن القياس المحاسبي على أساس مبدأ التكلفة التاريخية مبني على فرضية ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد .

الدراسة الميدانية

2/- وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ القيمة العادلة في المحور الثاني

الجدول رقم (11) وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ القيمة العادلة

رقم	ترتيب	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
1	3	تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية .	1,73	1,031	موافق
2	4	يعد استخدام أساس القيمة العادلة أكثر ملائمة لإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج العمال والتدفقات النقدية .	1,67	0,929	موافق
3	3	توفر التقارير المالية المستندة الى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال ما توفره من قابلية الفهم ،قابلية المقارنة ،ملائمة ، وتوفر المعلومة في وقت مناسب .	1,73	1,053	موافق
4	1	لا توجد في الجزائر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات التي تطمح في تطبيق معايير القيمة العادلة.	2,4	1,615	موافق
5	6	اعتماد القيمة العادلة تجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية .	1,6	0,863	موافق
6	5	استخدام آخر التقييمات في التقارير المالية من شأنها جعل التقرير المالي قابل للفهم من قبل مستخدميه .	1,64	1,004	موافق
7	2	الإفصاح عن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من موثوقية القوائم المالية	1,78	0,974	موافق
المحور الثاني		محاسبة القيمة العادلة	1,36	0,529	

المصدر : من إعداد الطالب بالاستناد على مخرجات برنامج spss

يصف الجدول رقم (11) وجهة نظر المستجوبين حول مبدأ القيمة العادلة، بحيث تبين لنا أن الفقرة 4 والمتعلقة بعدم وجود في الجزائر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات التي تطمح في تطبيق معايير القيمة العادلة بأعلى متوسط حسابي قدر ب 2,4 والانحراف المعياري 1,615 ، وتليها الفقرة 7 بمتوسط حسابي 1,78 والانحراف المعياري 0,974 والمتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من موثوقية القوائم المالية ، تليهما الفقرة 1 والفقرة 3 بنفس المتوسط حسابي والمقدر ب 1,73 والانحراف المعياري 1,031 بالنسبة للفقرة 1 والانحراف المعياري 1,053 بالنسبة للفقرة 3، ثم الفقرة 2 والمتعلقة بأنه يعد استخدام أساس القيمة العادلة أكثر ملائمة وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج العمال والتدفقات النقدية بمتوسط حسابي 1,67 والانحراف معياري 0,929 ، وبعدها الفقرة 6 بمتوسط حسابي 1,64 وانحراف المعياري 1,004 والمتعلقة باستخدام آخر التقييمات في التقارير المالية من شأنها جعل التقرير المالي قابل للفهم من قبل مستخدميهم ، و أخيرا الفقرة 5 والمتعلقة باعتماد القيمة العادلة تجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية بمتوسط حسابي 1,6 وانحراف معياري 0,863 .

3/- وجهة نظر المستجوبين معوقات التكلفة التاريخية في المحر الثالث:

الجدول رقم (12): وجهة نظر المستجوبين حول معوقات التكلفة التاريخية:

رقم	ترتيب	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	إتجاه الإجابة
1	1	ينجم عن استخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاك لاستبدال الأصول عند ارتفاع أسعارها .	1,93	1,304	موافق
2	3	يمثل تقييم الأصول وفق مبدأ التكلفة التاريخية أثناء فترات فترات التضخم عائق كبير أمام المؤسسة لبيع أو استبدال هذه الأصول .	1,73	1,053	موافق
3	1	رغم ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية من سرعة تدفق المعلومات المحاسبية إلا أنها تبقى ضعيفة من حيث درجة الاعتماد عليها .	1,93	1,149	موافق
4	5	من معوقات مبدأ التكلفة التاريخية هو عدم تماشي هذا المبدأ مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات متجددة ومسيرة لتغيرات السوق .	1,58	0,753	موافق
5	6	ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو تجاهله التغيرات الحاصلة في وحدة النقد العام للأسعار .	1,56	0,908	موافق
6	4	يوفر مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية أقل دلالة وواقعية لأنه يستند إلى أحداث ماضية مما ينجم عن ذلك عدم التعبير الدقيق عن وضعية المؤسسة .	1,64	0,908	موافق
7	2	يؤدي تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيم الجارية مع المصروفات الممثلة للقيم التاريخية مما يترتب عدم إمكانية مقارنة النتائج .	1,91	1,294	موافق
المحور الثالث		معوقات التكلفة التاريخية	1,51		

المصدر : من إعداد الطالب بالاستناد على مخراجات برنامج spss

يصف الجدول رقم (12) وجهة نظر المستجوبين حول معوقات التكلفة التاريخية ، حيث تبين لنا أن الفقرة 1 و 3 لهما أعلى متوسط الحسابي 1,93 وانحراف معياري 1,304 بالنسبة للفقرة 1 و التي تقول بأنه ينجم عن استخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاك لاستبدال الأصول عند ارتفاع أسعارها و 1,149 بالنسبة للفقرة 3 والمتعلقة بأنه رغم ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية من سرعة تدفق المعلومات المحاسبية إلى أنها تبقى ضعيفة من حيث درجة الاعتماد عليها ، وتليهما الفقرة 7 والمتعلقة بتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيم الجارية مع المصروفات الممثلة للقيم التاريخية مما يترتب عدم إمكانية مقارنة النتائج والمتوسط الحسابي 1,91 وانحراف المعياري 1,294 ، ثم الفقرة 2 بمتوسط الحسابي 1,73 وانحراف المعياري 1,304 والتي تقول بأنه يمثل تقييم الأصول وفق مبدأ التكلفة التاريخية أثناء فترات فترات التضخم عائق كبير أمام المؤسسة لبيع أو استبدال هذه الأصول ، وبعدها الفقرة 6 والمتعلقة بتوقيف مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية أقل دلالة وواقعية لأنه يستند إلى الأحداث الماضية مما ينجم عن ذلك عدم التعبير الدقيق عن وضعية المؤسسة بمتوسط حسابي 1,64 وانحراف معياري 0,908 ، ثم الفقرة 4 بمتوسط حسابي 1,58 وانحراف المعياري 0,753 والمتعلقة بأنه من معوقات مبدأ التكلفة التاريخية هو عدم تماشي هذا المبدأ مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات متجددة ومسايرة لتغيرات السوق ، و أخيرا الفقرة 5 والمتعلقة بما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو تجاهله التغيرات الحاصلة في وحدة النقد العام للأسعار بمتوسط حسابي 1,56 وانحراف المعياري 0,967 .

4/- وجهة نظر المستجوبين معوقات القيمة العادلة في المحور الرابع:
الجدول رقم(13) : وجهة نظر المستجوبين حول معوقات القيمة العادلة

رقم	ترتيب	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1	6	أهم العراقيل التي تواجهها محاسبة القيمة العادلة عدم توفر أسواق نشطة لمختلف الأصول وبالتالي لجوء المؤسسات إلى التقييم الذاتي وبالتالي فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية .	1,44	0,78	موافق
2	2	لا يوجد بالجزائر خبراء مؤهلين لتحديد القيمة السوقية في حالة عدم توفر سوق نشط .	2,13	1,44	موافق
3	5	يؤدي استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل إلى تضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي تحمل المؤسسة الجزائرية مبالغ كبيرة من الضرائب .	1,56	1,099	موافق
4	4	تعتبر المؤسسات الجزائرية ذات حجم متوسط وصغير وبالتالي تطبيقها لأساس القيمة العادلة قد يكلفها تكاليف تؤثر على وضعها في ظل المنافسة الموجودة .	1,8	1,29	موافق
5	3	عدم الإدراك الشامل لتطبيق لمبدأ القيمة العادلة أدى إلى عدم استخدام هذا الأخير من قبل المؤسسات الجزائرية	2,04	1,413	موافق
6	1	معظم المؤسسات الجزائرية لا تفضل تطبيق القيمة العادلة لأن عليها الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتعلقة بالأداة المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية.	2,18	1,37	موافق
		معوقات القيمة العادلة	1,33	0,564	
		المحور الرابع			

المصدر : من إعداد الطالب بالاستناد على مخرجات برنامج spss

يصف الجدول رقم (13) وجهة نظر المستجوبين حول معوقات التكلفة التاريخية ، حيث تبين لنا أن الفقرة 6 في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 2,18 وانحراف المعياري 1,37 والمتعلقة بأن معظم المؤسسات الجزائرية لا تفضل تطبيق القيمة العادلة لان عليها الاعتراف بالمكاسب والخسائر المتعلقة بالأداة المالية والإفصاح عنها في القوائم المالية ، و تليها الفقرة 2 والتي تقول بأنه لا يوجد بالجزائر خبراء مؤهلين لتحديد القيمة السوقية في حالة عدم توفر سوق نشط بمتوسط حسابي 2,13 وانحراف معياري 1,44 ، ثم الفقرة 5 والمتعلقة بعدم الإدراك الشامل لتطبيق مبدأ القيمة العادلة أدى إلى عدم استخدام هذا الأخير من قبل المؤسسات الجزائرية بمتوسط حسابي 2,04 وانحراف معياري 1,413 ، و بعدها الفقرة 4 والتي تعتبر أن المؤسسات الجزائرية ذات حجم متوسط وصغير وبالتالي تطبيقها لأساس القيمة العادلة يقد يكلفها وتكاليف تؤثر على وضعها في ظل المنافسة الموجودة بمتوسط حسابي 1,8 وانحراف معياري 1,413 ، و أخيرا الفقرة 3 والتي تقول بأنه يؤدي استخدام القيمة العادلة في قياس الدخل إلى تضخمه في حالة ارتفاع الأسعار وبالتالي تحمل المؤسسة الجزائرية مبالغ كبيرة من الضرائب بمتوسط حسابي 1,56 وانحراف المعياري 1,099 .

المطلب الثالث : اختبار الفرضيات

أولا : صدق أداة الدراسة

قيل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيا الدراسة، لابد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث تعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس بعدة عوامل منها :

- طول الاختبار: بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان.
- تجانس أو تباين درجات أفراد العينة : يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم.
- مدى صعوبة فهم أداة القياس : عندما تكون عبارة الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب، فإذن أفراد العينة قد يلجئون إلى التخمين، وبالتالي تتأثر درجة ثبات أداة القياس.
- الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة : إذا كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبيا فان الظروف قد تختلف وبالتالي قد يؤثر ذلك على إجابات بعض أفراد العينة.

-ومن بين اختبارات قياس الثبات الداخلي لأداة القياس أهمها:

معامل ألفا كرونباخ :

يستخدم لقياس مدى ثبات أداة الدراسة من ناحية الاتساق الداخلي لفقرات الأداة ، والنسبة الإحصائية المقبولة لهذا هي 0.60 ، والجدول رقم (14) يبين معامل ألفا كرونباخ لأداة الدراسة، حيث بلغ نسبة 0,834 وهي نسبة جي و مقبولة إحصائيا.

الجدول رقم (14) : يبين معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	28

المصدر : مخرجات برنامج spss

ثانيا: اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة

1/- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى:

الجدول رقم (15) : يمثل نتائج الفرضية الأولى

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,411	4	,205	1,280	,288
Intra-groupes	7,216	40	,160		
Total	7,627	44			

المصدر : من نتائج برنامج Spss

الفرضية: H_0 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للتكلفة التاريخية و الموثوقية (العالية) لهذه المعلومات .

الفرضية : H_1 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للتكلفة التاريخية و الموثوقية (العالية) لهذه المعلومات .

تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار F وهذا لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة ولمعرفة ما إذا كانت المعلومات المحسوبة المقاسة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لها موثوقية عالية، بحيث يظهر في الجدول السابق نتائج اختبار F والذي كانت قيمته تساوي 1.280 وهي أكبر من قيمتها الجدولية ، ومستوى المعنوية بلغ 0.288 وهو أكبر

الدراسة الميدانية

من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة وعليه يتم قبول الفرضية الأولى القائلة بأنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للتكلفة التاريخية و الموثوقية (العالية) لهذه المعلومات ".
2/- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية:

الجدول رقم (16) : يمثل نتائج الفرضية الثانية

ANOVA à 2 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,087	4	,044	,405	,670
Intra-groupes	4,851	40	,108		
Total	4,938	44			

المصدر : من نتائج برنامج Spss

الفرضية: H_0 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للقيمة العادلة وملائمتها لاتخاذ القرارات من قبل مستعمليها وهذا لتزويدهم بمعلومات تمتاز بخصائص نوعية .

الفرضية: H_1 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للقيمة العادلة و ملائمتها لاتخاذ القرارات من قبل مستعمليها وهذا لتزويدهم بمعلومات تمتاز بخصائص نوعية .

تم اختبار الفرضية الثانية باستخدام اختبار F وذلك لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة لمعرفة مدى ملائمة المعلومات المقاسة وفق مبدأ القيمة العادلة و المساعدة في اتخاذ القرارات من قبل مستعمليها وهذا لتزويدهم بمعلومات تمتاز بخصائص نوعية ، بحيث يشير الجدول رقم (16) الى نتائج اختبار F ، والذي كانت قيمته تساوي 0.405 وهي أكبر من قيمتها الجدولية، في حين بلغ ومستوى المعنوية 0.670 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة ومنه يتم قبول الفرضية الثانية القائلة بأنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المعلومات المقاسة استنادا للقيمة العادلة و ملائمتها لاتخاذ القرارات من قبل مستعمليها وهذا لتزويدهم بمعلومات تمتاز بخصائص نوعية " .

3/- اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة

الجدول رقم (17) : يمثل نتائج الفرضية الثالثة

ANOVA à 3 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,546	4	,273	2,332	,109
Intra-groupes	5,267	40	,117		
Total	5,813	44			

المصدر : من نتائج برنامج Spss

الفرضية: H_0 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل و التحديات الاقتصادية الراهنة للجزائر و تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في محاسبة المؤسسة الجزائرية .

الفرضية: H_1 لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل و التحديات الاقتصادية الراهنة للجزائر و تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في محاسبة المؤسسة الجزائرية .

تم اختبار الفرضية الثالثة باستخدام اختبار F وذلك لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة ولمعرفة مدى ملائمة التشريعات القانونية الجزائرية لتطبيق مبدأ القيمة العادلة في المؤسسات ، حيث يبين الجدول رقم (17) نتائج اختبار F ، والذي كانت قيمته تساوي 2.332 ، وهي أكبر من قيمتها الجدولية و بلغ مستوى الدلالة 0.109 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة ومنه يتم قبول الفرضية الثالثة القائلة بأنه " توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المشاكل و التحديات الاقتصادية الراهنة للجزائر و تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في محاسبة المؤسسة الجزائرية" .

خلاصة الفصل :

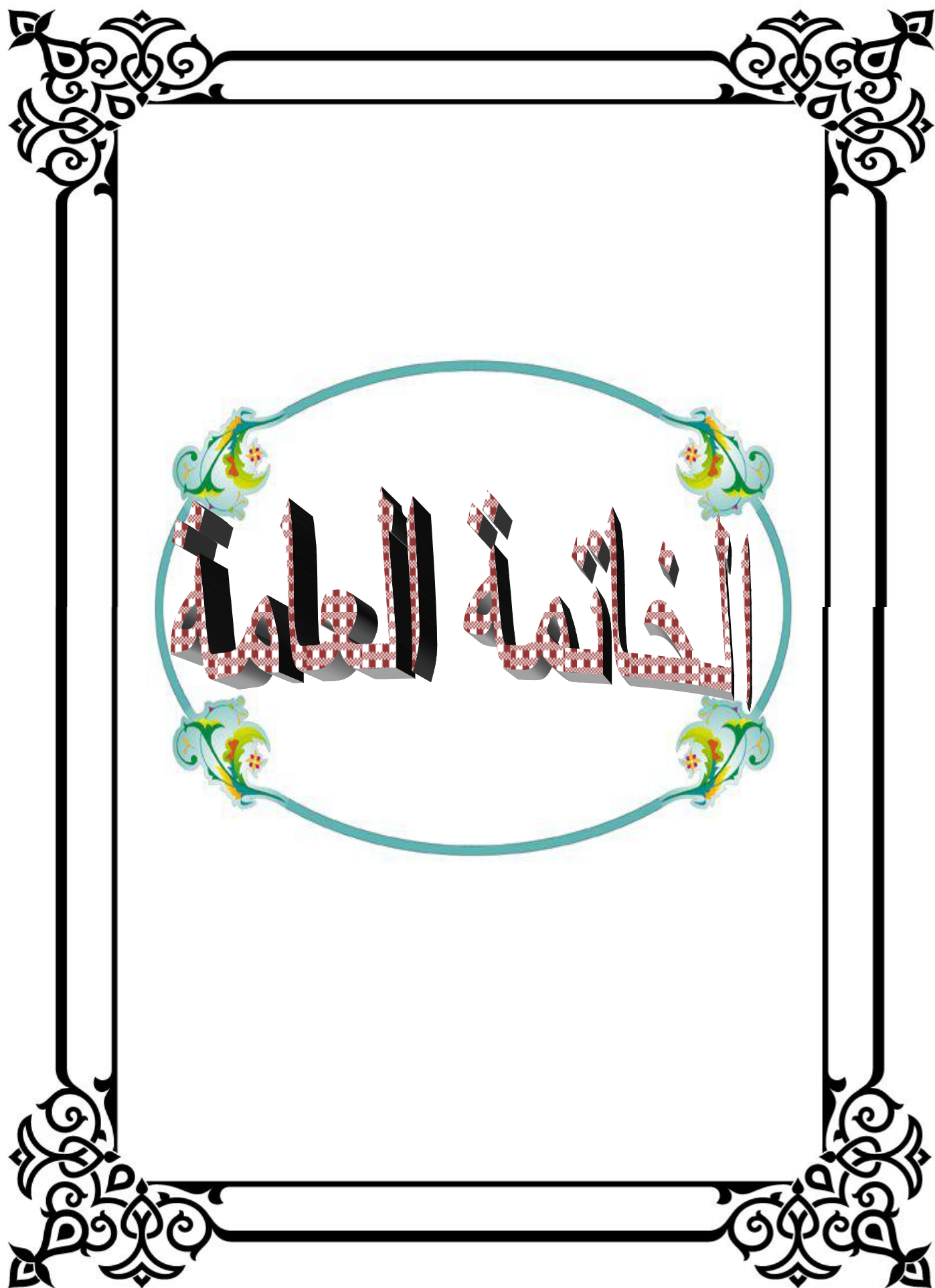
من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها توصلنا إلى المقارنة النهائية بين البديلين المهمين في عملية القياس المطبقة في البيئة المحاسبية للمؤسسة الجزائرية وهذا من خلال تقصي وجهات نظر العينة المدروسة والتي رأيناها مناسبة لذلك ، وكخلاصة عامة لهذا الفصل وجدنا أن هناك أهمية كبيرة للقياس المحاسبي لدى عينة الدراسة .

وفيما يلي أهم النتائج :

من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن أفراد عينة الدراسة مع وجود علاقة بين المعلومات المحاسبية المقاسة وفق مبدأ التكلفة التاريخية و الموثوقية العالية لها ، وبالتالي فهم يؤيدون التكلفة التاريخية بشكل كبير لأنها منذ عدة عقود تعتبر كمبدأ سائد للقياس المحاسبي .

و من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية نستنتج أن أفراد مجتمع الدراسة يؤيد فكرة وجود علاقة بين ملائمة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات من طرف مستعمليها و المعلومات التي تم قياسها وفق مبدأ القيمة العادلة وهذا لأنها تراعي التغيرات في الأسعار وتأخذ هذه الأسعار من الأسواق المالية النشطة .

وكذلك من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة نستنتج أن أفراد عينة الدراسة مع فكرة وجود مشاكل وتحديات تواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في محاسبة المؤسسة الجزائرية ، وكذلك تواجهها صعوبات أخرى تحد من جودة مخرجاتها .



الخاتمة العامة :

من خلال دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و تحديد معوقات كل منهما ، حاولنا معالجة إشكالية أي بديل للقياس أفضل للواقع الاقتصادي الجزائري الحالي التكلفة التاريخية أم القيمة العادلة و الذي يوفر معلومات بخصائص نوعية وما معوقات كل منهما ، والتي كان الهدف منها معرفة البديل الملائم للبيئة المحاسبية للمؤسسة الجزائرية وهذا من خلال آراء الأكاديميين و المهنيين ، أما الدراسة النظرية فقد بينت بأن مبدأ التكلفة التاريخية يوفر معلومات ذات موثوقية عالية ، أما مبدأ القيمة العادلة يوفر معلومات ذات ملائمة ، حيث أن هذه النتائج أجمعت عليها جل الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع ، وبما أن الجزائر قامت بالتقارب مع المعايير المحاسبية الدولية وهذا من خلال النظام المحاسبي المالي ، والتي تسعى من خلاله إلى مواكبة التطورات الاقتصادية الدولية ، بهدف تبني محاسبة القيمة العادلة بعدما كانت التكلفة التاريخية الأداة الوحيدة للقياس المحاسبي، أما أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري يرون بأن الواقع الراهن للجزائر أكثر ملائمة لتطبيق مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في حين يرونه غير ملائم لتطبيق مبدأ القيمة العادلة وهذا بسبب انعدام الأسواق النشطة و عدم تماشي التشريعات القانونية مع النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا هو العائق الأكبر .

1/- نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ما تم عرضه سابقا و قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية تم اختبار الفرضيات و توصلنا إلى النتائج التالية :

الفرضية الأولى : من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن أفراد مجتمع الدراسة مع فكرة موثوقية العالية التي تمتاز بها المعلومات المحاسبية المقاسة وفق مبدأ التكلفة التاريخية لأنها ركيزة القياس المحاسبي منذ عقود من الزمن ، ومنه تم قبول الفرضية الأولى .

الفرضية الثانية : من خلال تحليل نتائج الفرضية الثانية نستنتج أن أفراد مجتمع الدراسة مع فكرة ملائمة المعلومات المحاسبية المقاسة وفق مبدأ القيمة العادلة لاتخاذ قرارات سليمة لأنها توفر المعلومات في الوقت المناسب ، ومنه تم قبول الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : من خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة نستنتج أن مجتمع الدراسة مع فكرة وجود مشاكل وتحديات تواجه تطبيق كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في الجزائر وأهمها التضخم الحاد و عدم توفر سوق نشط ، ومنه تم قبول الفرضية الثالثة.

2/- نتائج الدراسة:

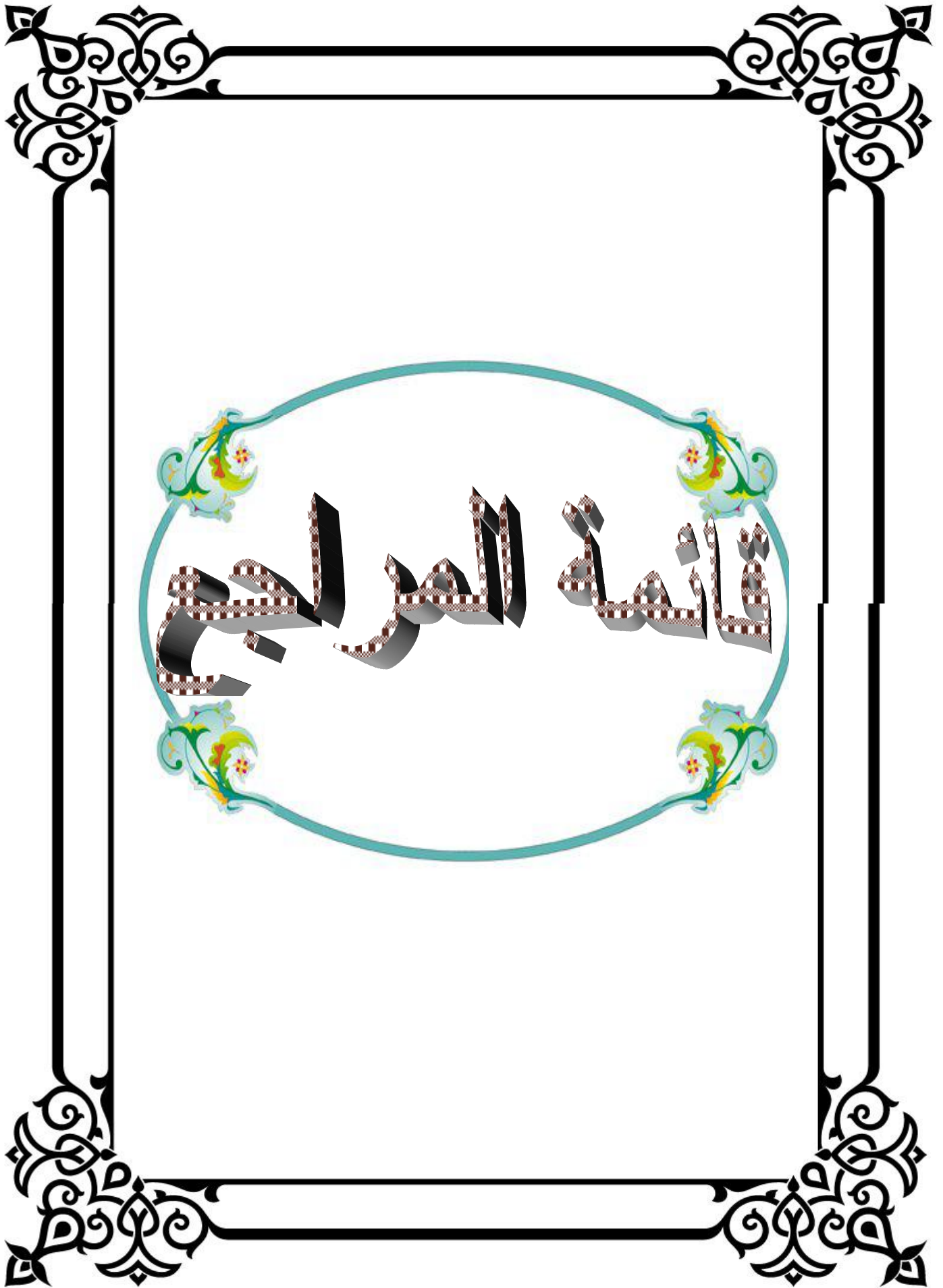
- هناك إجماع من أغلبية أفراد عينة الدراسة بأن المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة أكثر ملائمة أما التكلفة التاريخية فتوفر معلومات أكثر موثوقية .
- أغلبية أفراد عينة الدراسة مع عدم واقعية المعلومات المحاسبية الناتجة عن مبدأ التكلفة التاريخية على الرغم من الاعتماد عليها لفترة زمنية طويلة إلا أن التشريعات القانونية الجزائرية الحالية تستوجب على المؤسسات التقيد بهذا المبدأ .
- من جهة تسعى الجزائر للتطور المحاسبي وهذا من خلال الإصلاحات المحاسبية التي تم تبني المعايير المحاسبية الدولية ومن جهة أخرى لا توجد قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة المؤسسات التي تطمح في تطبيق معايير القيمة العادلة .
- تطبيق مفهوم القيمة العادلة و الإفصاح عن نتائجها من المعلومات المحاسبية يزيد من موثوقية القوائم المالية .
- ظاهرة التضخم الحادة الموجودة بالجزائر تعتبر أكبر عائق يواجه تطبيق التكلفة التاريخية .
- عدم تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الجزائرية راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعدم إدراكها بشكل جيد و ليس لأنها غير قادرة على تعويض التكلفة التاريخية ، وكذلك نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية ، بالإضافة إلى عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر و نقص الخبراء المؤهلين لتحديد القيمة السوقية .

3/- التوصيات :

- من أجل اكتمال برنامج الإصلاح المحاسبي في الجزائر بشكل صحيح لابد من تماشي التشريعات القانونية معها من جهة ، ومن جهة أخرى لابد من تطوير المعارف والخبرات في المجال المحاسبي وهذا عن طريق إجراء تربية ودورات تكوينية خاصة لفئة المهنيين .
- من أجل الوصول إلى الإفصاح الصادق و الشفافية التي يدعو لها النظام المحاسبي المالي لابد من التقييم وفق المبدأ المناسب من أجل معرفة الوضعية الحقيقية للمؤسسة ، لهذا و جب النهوض بالسوق المالي في الجزائر بتشجيع ودفع المؤسسات الجزائرية لدخول البورصة .
- العمل على تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تطبيق القيمة العادلة و الاستفادة من مميزاتا .
- العمل على تخفيف من ظاهرة التضخم الموجودة بالجزائر و هذا بالقضاء على الأسواق الموازية .

4/- أفاق الدراسة :

من خلال تناولنا لهذه المقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية ، و كان سبب اختيارنا هذين البديلين لأحدهما من أهم بدائل القياس المحاسبي حيث أن التكلفة التاريخية هو البديل القديم و الذي كان الأساس الوحيد للقياس ،أما القيمة العادلة فهي مفهوم حديث بالجزائر نتيجة تبني النظام المحاسبي المالي. إن المشكلين الكبيرين الذي توفر عليهما البيئة المحاسبية الجزائرية هو عدم تلاؤم بين القوانين و الإصلاحات المحاسبية الجديد و كذلك عدم توفر السوق النشط من أجل تحديد قيمة سوقية عادلة .



قائمة المرجع :

الكتب باللغة العربية :

1. د. سيد عطا الله السيد ، د. طلال مُجّد علي الججاوي ، فؤاد عبد المحسن الجبوري ، **نظم المعلومات المحاسبية وفعاليتها في ظل الدور الإستراتيجي لمنظمات الأعمال** ، دار البازوري للنشر والتوزيع ، 2014 .
2. د. أحمد حلمي جمعة ، **محاياة الأدوات المالية (الإعتراف والقياس)** ، الطبعة الاولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع عمان الأردن ، 2010 .
3. د. إسماعيل يحيى التكريتي ، د. عبد الوهاب حبش الطعمة ، د. إنتصار عبود مراد التميمي ، **أسس ومبادئ المحاسبة المالية** ، دار الحامد للنشر والتوزيع ، الطبعة الاولى 2010 .
4. الدكتورة ثناء العلي القباني ، **مدخل إستراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية** ، الدار الجامعية للنشر الإسكندرية ، الجزء الأول ، الطبعة الأولى، 2010 .
5. د. سيد عطا الله السيد ، **النظريات المحاسبية** ، دار الراية للنشر والتوزيع عمان ، 2009 .
6. د. وليد ناجي الحيايى ، **نظرية المحاسبة** ، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة بالدمارك ، 2007 .
7. كمال عبد العزيز النقيب ، **مقدمة في نظرية المحاسبة** ، دار وائل، عمان الأردن، ط 1 ، 2004 .
8. مُجّد مطر، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية القياس العرض والافصاح** ، دار وائل ، عمان الأردن ، الطبعة الأولى، 2004 .
9. طارق عبد العال حماد ، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، كلية التجارة جامعة عين شمس ، 2003 .
10. د. أمين السيد أحمد لطفي ، **نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الإلتزامات وحقوق الملكية** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بدون سنة .
11. د. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم ، **المحاسبة المالية القياس والتقويم والإفصاح المحاسبي** ، الدار الجامعية للطباعة والنشر بيروت، بدون سنة .
12. الدكتور طارق عبد العال حماد ، **موسوعة معايير المحاسبة :القياس و التقييم المحاسبي** ، الجزء 4 ، الدار الجامعية للنشر الإبراهيمية الإسكندرية ، بدون سنة .
13. د. زينبات مُجّد محرم و د. رشيد الجمال ، **نظم قياس التكلفة في المنشآت الصناعية** ، الدار الجامعية للطباعة و النشر والتوزيع ، بدون سنة .

الرسائل و المذكرات :

1. فارس بن يدير ، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة- الجزائر، 2015 .
2. هشام شلغام ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة ماجستير ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - الجزائر ، 2015.
3. زين عبد المالك ، القياس و الإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي ، مذكرة لنيل شهادة الماجستير ، شعبة علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة بومرداس ، سنة 2013 .
4. محمد العربي القزون ، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي بالتطبيق على حالة الجزائر ، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية ، تخصص إقتصاد وتسيير ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة- الجزائر، سنة 2013 .
5. عيادي محمد لمين ، مساهمة المراجعة الداخلية في تقييم نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة ، مذكرة ماجستير ، جامعة الجزائر ، 2008.

المجلات :

1. د . ابراهيم عبد موسى السعبري و ا. زيد عائد مردان ، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية ، مجلة دراسات محاسبية و مالية ، المجلد (08) ، العدد (25)، الفصل الرابع ، 2013.
2. بدر الدين فاروق احمد سالم و نصر الدين حامد احمد ، مقال بعنوان دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا 2013 .
3. جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة، المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ،المجلد 9 ، العدد 03، 2013 .
4. ابراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة العدد الحادي والعشرون ، 2009 .

5. د. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية – جامعة الإسكندرية العدد رقم (2) المجلد رقم 46 يوليو 2009 .
6. د. حازم الخطيب ، د. طاهر القشي ، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الإقتصادي وأثر ذلك على الإقتصاد ، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية ، المجلد الثاني ، العدد الثاني ، جامعة الزيتونة الأردنية ، 2004 .

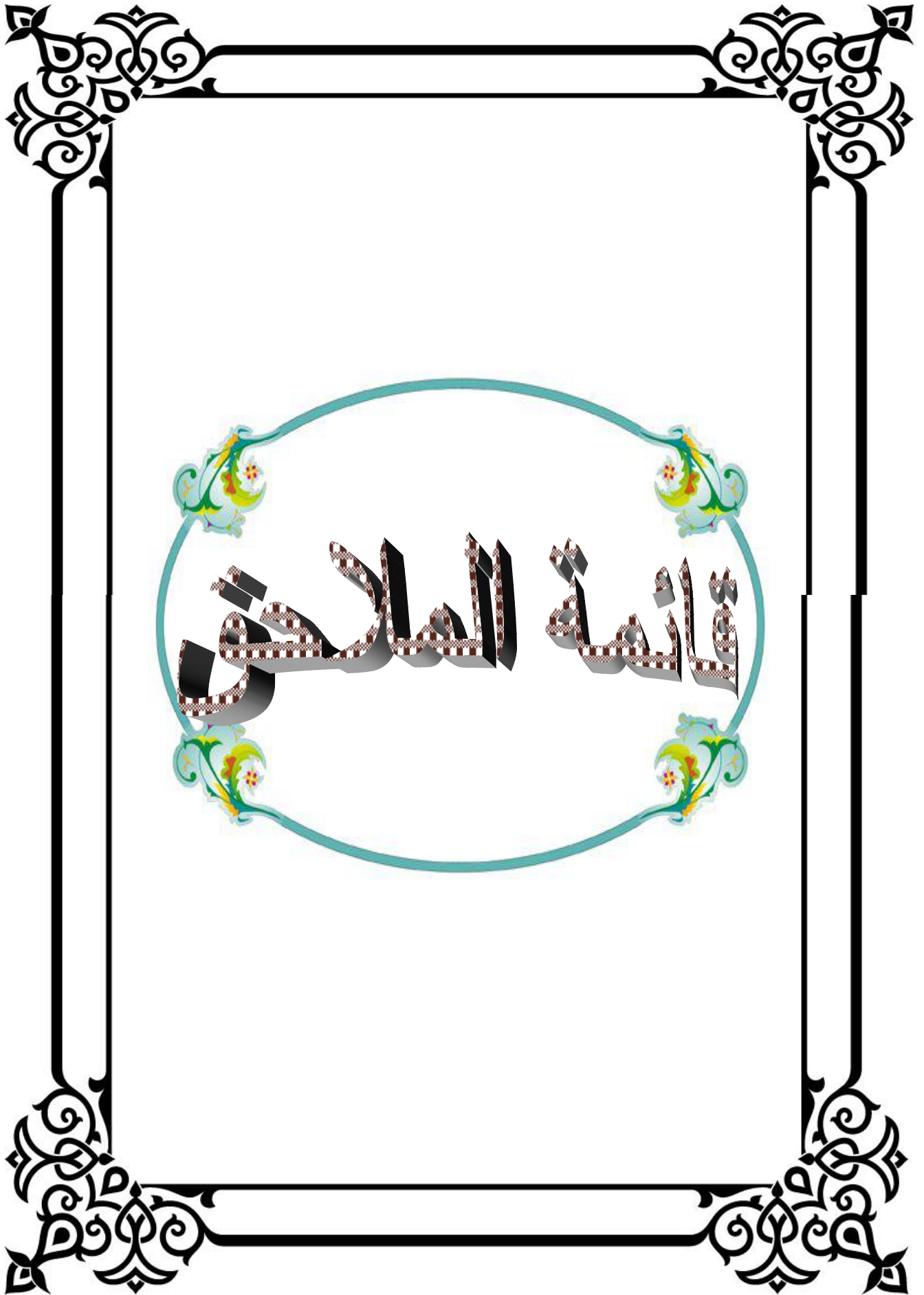
الملتقيات :

1. بوكساني رشيد ، أوكيل نسيمه، العرابي حمزة، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة العادلة ، الملتقى العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17-18 جانفي 2010 بالمركز الجامعي الوادي .

2. أ.د. هوام جمعة، أ. حديدي آدم ، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ، اليوم العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ، أيام: 11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا .

أبحاث منشورة :

1. سالم عبد الله حلس و د. يوسف محمود جربوع ، تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة ، بحث في فلسطين ، بدون سنة .



قائمة الملاحق :

الملحق رقم (01) : الإستبيان .



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر - بسعيدة -
كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم اا
قسم العلوم الاقتصادية
كلمة الإستبيان



تأتي هذه الدراسة في إطار تحضير لمذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر ، تخصص محاسبة و جباية LMD قسم العلوم الإقتصادية بكلية العلوم الإقتصادية التجارية و علوم التسيير ، التي كان موضوعها تحت عنوان "دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة في ظل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتحديد معوقات كل منهما ، وتهدف هذه الدراسة لمعرفة آرائكم أنتم (أكاديميين و باحثين و مهنيين في مجال المحاسبة) حول بديل القياس المحاسبي الافضل للواقع الإقتصادي الحالي للجزائر ومعوقات كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

كما نحيطكم علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط ، كما يتشرف الطالبين أن يزودانكم

بنسخة من هذا البحث أو نتائجه في حالة اهتمامك ،لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على أسئلة الإستبيان بدقة ، حيث أن صحة نتائج الإستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة و دقة إجاباتكم.

واخيرا اشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتمكم في هذا البحث وتقبلوا فائق التقدير و الإحترام

الجزء الأول : البيانات الشخصية : يرجى وضع (X) أمام الإجابة المناسبة:

1/- المؤهل العلمي	دكتوراه ☐	ماجستير / ماستر ☐
	ليسانس ☐	أخرى ☐
2/- الوظيفة	أستاذ جامعي ☐	مسير شركة ☐
	محاسب ☐	محافظ حسابات ☐

- المؤهل العلمي في مجال المحاسبة:

3/- الخبرة	أقل من 5 سنوات ☐	من 5 إلى 10 سن ☐
	من 10 إلى 15 سنة ☐	أكثر من 15 سنة ☐

- الخبرة في المجال المحاسبي:

الجزء الثاني :المحاور

المحور الأول: مبدأ التكلفة التاريخية .

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	تعتمد عملية القياس المحاسبي بشكل أكبر على مبدأ التكلفة التاريخية نظرا لدرجة الموثوقية التي تتميز بها المعلومات الناتجة عنها .					
02	يعد مبدأ التكلفة التاريخية مبدأ موضوعي بحكم أنه يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف و القياس .					
03	القياس المحاسبي على اساس مبدأ التكلفة مبني على فرضية ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد .					
04	التشريعات القانونية الجزائرية الحالية تستوجب على المؤسسات التقيد بمبدأ التكلفة التاريخية .					
05	يعكس مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية يمكن الاعتماد عليها بشأن قرارات اقتناء أو بيع أصول أو تحمل ديون أو تسديدها بينما يتجاهل تأثيرات القرارات حول الاستثمار في حياة أصل أو تحمل الدين.					
06	اعتماد مبدأ التكلفة التاريخية يؤدي كأساس للتسجيل المحاسبي يوفر معلومات محاسبية تعبر فعلا عن صحة حدوث العملية المحاسبية .					
07	يفضل محاسبوا و مدققوا المؤسسات الجزائرية اعتماد المحاسبة على اساس التكلفة التاريخية بغية تسهيل عليهم المراجعة و التدقيق بمجرد مطابقة المستندات بالقيم التي تظهر في القوائم المالية .					
08	يوفر مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية واقعية و هذا ماتطلبه عملية الافصاح المحاسبي .					

المحور الثاني : محاسبة القيمة العادلة

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.					
02	يعد استخدام اساس القيمة العادلة أكثر ملائمة و اجراء التحليلات المالية و اساسا أفضل للتنبؤات بنتائج العمال و التدفقات النقدية .					
03	توفر التقارير المالية المستندة الى القيمة العادلة معلومات محاسبية ذات جودة عالية من خلال ما توفره من قابلية للفهم ، قابلية للمقارنة ، ملائمة . وتوفرها في وقت مناسب ،					
04	لا توجد في الجزائر قوانين و تشريعات تساهم في ضبط اخلاقيات ادارة المؤسسات (الحياد ، الموضوعية ، المصادقية ...) التي تطمح في تطبيق معايير القيمة العادلة .					
05	اعتماد القيمة العادلة تجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار لأنها تحمل معلومات تراعي تغيرات القدرة الشرائية للنقود .					
06	استخدام اخر التقييمات في التقارير المالية من شأنها جعل التقرير المالي (قابل للفهم ، موضوعي ، دقيق ، واضح) من قبل مستخدميه .					
07	الافصاح عن المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من موثوقية القوائم المالية .					

المحور الثالث : معوقات كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

الفرع الأول : معوقات التكلفة التاريخية .

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	ينجم عن استخدام التكلفة التاريخية عدم كفاية مخصصات الاهتلاك لاستبدال الأصول عند ارتفاع الأسعار .					
02	يمثل تقييم الأصول وفق مبدأ التكلفة التاريخية أثناء فترات التضخم عائق كبير أمام المؤسسة لبيع أو استبدال هذه الأصول .					
03	رغم ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية من سرعة في تدفق المعلومات المحاسبية الى أنها تبقى ضعيفة من حيث درجة الاعتماد عليها .					
04	من معوقات مبدأ التكلفة التاريخية هو عدم تماشي هذا المبدأ مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج الى معلومات متجددة و مساهمة لتغيرات السوق .					
05	ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو تجاهله التغيرات الحاصلة في وحدة النقد و المستوى العام للأسعار .					
06	يوفر مبدأ التكلفة التاريخية معلومات محاسبية أقل دلالة وواقعية لأنه يستند الى الأحداث الماضية مما ينجم عن ذلك عدم التعبير الدقيق عن وضعية المؤسسة .					
07	يؤدي تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية الى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيم الجارية مع المصروفات الممثلة للقيم التاريخية مما يترتب عدم امكانية مقارنة النتائج .					

الفرع الثاني : معوقات القيمة العادلة .

الرقم	الفقرة	موافق	موافق بشدة	غير موافق	غير موافق بشدة	محايد
01	أهم العراقيل التي تواجهها محاسبة القيمة العادلة عدم توفر اسواق نشطة لمختلف الأصول و بالتالي لجوء المؤسسات الى التقييم الذاتي و بالتالي فقدان ثقة مستخدمي القوائم المالية .					
02	لايوجد بالجزائر خبراء مؤهلين لتحديد القيمة السوقية في حالة عدم توفر سوق نشط .					
03	يؤدي استخدام القيمة العادلة في القياس الدخل الى التضخيمه في حالة ارتفاع الأسعار و بالتالي تحمل المؤسسة الجزائرية مبالغ كبيرة من الضرائب.					
04	أغلب المؤسسات الجزائرية ذات الحجم المتوسط و الصغير و بالتالي تطبيقها لأساس القيمة العادلة قد يكلفها تكاليف تؤثر على وضعها في ظل المنافسة الموجودة .					
05	عدم الادراك الشامل لمبدأ القيمة العادلة ادى الى عدم استخدام هذا الاخير من قبل المؤسسات الجزائرية .					
06	معظم المؤسسات الجزائرية لا تفضل تطبيق القيمة العادلة لان عليها الاعتراف بالمكاسب و الخسائر المتعلقة بالأداة المالية و الافصاح عنها في القوائم المالية .					

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الملحق رقم (02): مخرجات برنامج Spss:

Statistiques

		العلمي المؤهل	الوظيفة	الخبرة
N	Valide	45	45	45
	Manquante	0	0	0

العلمي المؤهل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
دكتوراه	13	28,9	28,9	28,9
ماجستير	14	31,1	31,1	60,0
ليسانس	15	33,3	33,3	93,3
أخرى	3	6,7	6,7	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الوظيفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
جامعي أستاذ	22	48,9	48,9	48,9
شركة مسير	4	8,9	8,9	57,8
محاسب	11	24,4	24,4	82,2
حسابات محافظ	7	15,6	15,6	97,8
أخرى	1	2,2	2,2	100,0
Total	45	100,0	100,0	

الخبرة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
سنوات 5 من أقل	14	31,1	31,1	31,1
سنوات 10 إلى 5 من	19	42,2	42,2	73,3
سنوات 15 إلى 10 من	4	8,9	8,9	82,2
سنة 15 من أكثر	8	17,8	17,8	100,0
Total	45	100,0	100,0	

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
1س	45	1,71	,895
2س	45	1,56	,725
3س	45	1,71	,968
4س	45	2,33	1,477
5س	45	1,96	1,261
6س	45	1,76	,773
7س	45	1,80	,815
8س	45	2,58	,892
التاريخية التكلفة مبدأ	45	1,53	,661
N valide (listwise)	45		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
9س	45	1,73	1,031
10س	45	1,67	,929
11س	45	1,73	1,053
12س	45	2,40	1,615
13س	45	1,60	,863
14س	45	1,64	1,004
15س	45	1,78	,974
العادلة القيمة محاسبة	45	1,36	,529
N valide (listwise)	45		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
16س	45	1,93	1,304
17س	45	1,73	1,053
18س	44	1,93	1,149
19س	45	1,58	,753
20س	45	1,56	,967
21س	45	1,64	,908
22س	45	1,91	1,294
التاريخية التكلفة معوقات	45	1,51	,968
N valide (listwise)	44		

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
س23	45	1,44	,785
س24	45	2,13	1,440
س25	45	1,56	1,099
س26	45	1,80	1,290
س27	45	2,04	1,413
س28	45	2,18	1,370
العادلة القيمة معوقات	45	1,33	,564
N valide (listwise)	45		

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
التاريخية التكلفة مبدأ	Inter-groupes	3,578	3	1,193	3,130	,036
	Intra-groupes	15,622	41	,381		
	Total	19,200	44			
العادلة القيمة محاسبة	Inter-groupes	,113	3	,038	,127	,944
	Intra-groupes	12,198	41	,298		
	Total	12,311	44			
التاريخية التكلفة معوقات	Inter-groupes	,585	3	,195	,197	,898
	Intra-groupes	40,659	41	,992		
	Total	41,244	44			
العادلة القيمة معوقات	Inter-groupes	,845	3	,282	,878	,460
	Intra-groupes	13,155	41	,321		
	Total	14,000	44			

Observation Calculer Récapituler

	Observations					
	Inclus		Exclu(s)		Total	
	N	Pourcentage	N	Pourcentage	N	Pourcentage
القيمة محاسبة * التاريخية التكلفة مبدأ العادلة	45	100,0%	0	0,0%	45	100,0%
التكلفة معوقات * التاريخية التكلفة مبدأ التاريخية	45	100,0%	0	0,0%	45	100,0%
القيمة معوقات * التاريخية التكلفة مبدأ العادلة	45	100,0%	0	0,0%	45	100,0%

العادلة القيمة محاسبة * التاريخية التكلفة مبدأ

التاريخية التكلفة مبدأ

العادلة القيمة محاسبة	Moyenne	N	Ecart-type
1	1,50	30	,682
2	1,64	14	,633
3	1,00	1	.
Total	1,53	45	,661

التاريخية التكلفة معوقات * التاريخية التكلفة مبدأ

التاريخية التكلفة مبدأ

التاريخية التكلفة معوقات	Moyenne	N	Ecart-type
1	1,50	30	,731
2	1,67	12	,492
4	2,00	1	.
5	1,00	2	,000
Total	1,53	45	,661

العادلة القيمة معوقات * التاريخية التكلفة مبدأ

التاريخية التكلفة مبدأ

العادلة القيمة معوقات	Moyenne	N	Ecart-type
1	1,50	32	,718
2	1,73	11	,467
3	1,00	2	,000
Total	1,53	45	,661

Variables introduites/supprimées^a

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	, العادلة القيمة معوقات, العادلة القيمة محاسبة, التكلفة معوقات التاريخية ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : التاريخية التكلفة مبدأ

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,065 ^a	,004	-,069	,683

a. Valeurs prédites : (constantes),
العادلة القيمة محاسبة,
العادلة القيمة معوقات,
التاريخية التكلفة معوقات

b. Variable dépendante : التاريخية التكلفة مبدأ

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	,080	3	,027	,057	,982 ^b
Résidu	19,120	41	,466		
Total	19,200	44			

a. Variable dépendante : التاريخية التكلفة مبدأ

b. Valeurs prédites : (constantes), العادلة القيمة معوقات, العادلة القيمة محاسبة, التاريخية التكلفة معوقات

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	1,509	,347		4,351	,000
الادلة القيمة محاسبة	,060	,206	,048	,290	,774
التاريخية التكلفة معوقات	-,041	,113	-,060	-,363	,718
الادلة القيمة معوقات	,004	,189	,004	,023	,982

a. Variable dépendante : التاريخية التكلفة مبدأ

Statistiques des résidus^a

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	1,37	1,65	1,53	,043	45
Résidu	-,651	1,468	,000	,659	45
Erreur Prévision	-3,899	2,765	,000	1,000	45
Erreur Résidu	-,954	2,150	,000	,965	45

a. Variable dépendante : التاريخية التكلفة مبدأ

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Valide	44	97,8
Observations Exclues ^a	1	2,2
Total	45	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,834	28

ANOVA à 1 facteur

محور العام

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,023	4	,006	,243	,912
Intra-groupes	,955	40	,024		
Total	,978	44			

ANOVA à 1 facteur

محور 5

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,417	4	,104	1,749	,158
Intra-groupes	2,383	40	,060		
Total	2,800	44			

ANOVA à 1 facteur

محور 5

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,417	4	,104	1,749	,158
Intra-groupes	2,383	40	,060		
Total	2,800	44			

ANOVA à 1 facteur

محور العام

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,023	4	,006	,243	,912
Intra-groupes	,955	40	,024		
Total	,978	44			

ANOVA à 1 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,411	4	,205	1,280	,288
Intra-groupes	7,216	40	,160		
Total	7,627	44			

ANOVA à 2 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,087	4	,044	,405	,670
Intra-groupes	4,851	40	,108		
Total	4,938	44			

ANOVA à 3 facteur

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,546	4	,273	2,332	,109
Intra-groupes	5,267	40	,117		
Total	5,813	44			