

**أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية**

The importance of disclosure and accounting measurement in the financial statements under the Financial Accounting System SCF

\* And its impact on accounting practices in economic institutions\*

د. خلف الله بن يوسف ،المركز الجامعي افلو،الجزائر.

تاريخ التسليم: (24/ 01/ 2017 )، تاريخ التقييم: (02/ 03/ 2017)، تاريخ القبول: (07/ 04/ 2017)

**Abstract**

This study aims to show sparked accounting disclosure on accounting practices in light of the financial accounting system, the financial statements of private, the budget, the accounts of the results table so mainly due to the extreme importance of these lists boy users in taking appropriate financial decision and performance assessment, along with various incomes, View accounting proposed by intellectuals, academics, accountants, and professional organizations accounting for the development of the concept of accounting disclosure and measurement of the financial statements on the one hand and on the other hand, as the financial accounting system is derived from international accounting standards and to achieve the objectives of this study was to apply one of the proposed approaches to address the development of the concept of accounting practices under the order financial accounting.

**Key words:** disclosure and accounting measurement, Financial Accounting System

**الملخص**

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان أثار الإفصاح المحاسبي على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ،على القوائم المالية خاصة ،الميزانية ،جدول حسابات النتائج ويرجع ذلك بشكل أساسي للأهمية البالغة لهذه القوائم لذا مستخدمها في اتخاذ القرارات المالية الملائمة وتقييم الأداء،إلى جانب عرض مختلف المداخل المحاسبية المقترحة من طرف المفكرين الأكاديميين والمحاسبين والمنظمات المهنية المحاسبية لتطوير مفهوم الإفصاح والقياس المحاسبي من القوائم المالية من جهة ومن جهة أخرى باعتبار أن النظام المحاسبي المالي مستمد من المعايير المحاسبية الدولية ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تطبيق احد المداخل المقترحة لمعالجة تطوير مفهوم الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي .

**الكلمات المفتاحية:** الإفصاح، القياس المحاسبي، النظام المحاسبي المالي.

## مقدمة:

اختلفت وجهات نظر الباحثين و المهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح و مستواه فمنهم من لا يحصر نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب و عرض المعلومات في هذه القوائم، و إنما يتعدى هذا النطاق ليجعل منه عنصر دقة و مصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة و مجرد كمية المعلومات المعروضة فيها و من ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات، أما مسألة صحة و مصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي، و فيما يلي عدد من التعاريف حول مفهوم الإفصاح، و تاريخ نشوئه، و أنواع الإفصاح، و أهميته، و العوامل المؤثرة على الإفصاح، و متطلبات الإفصاح العامة، و توقيت الإفصاح، و التوسع في الإفصاح، يعد الإفصاح المحاسبي من أهم الممارسات المحاسبية التي تأثرت بالمتغيرات البيئية الجديدة والعولمة، حيث أنه من المواضيع الحيوية والمهمة التي تلقى اهتماما كبيرا أو متزايدا في السنوات الأخيرة خاصة بعد حدوث الأزمات المالية الكبرى في العالم وانهيار العديد من المؤسسات العالمية مثل (Enron) الأمريكية عام 2001 وما تبعه من انهيارات لمؤسسات كبرى.

يمكن طرح الاشكالية التالية :

مامدى تأثير الافصاح والقياس المحاسبي على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ؟  
وللإجابة على الاشكالية اعلاه يمكن التطرق الى المحاور الاتية:

- عموميات حول الافصاح المحاسبي ؛
- انواع الافصاح المحاسبي؛
- متطلبات الإفصاح حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (SCF/IAS/IFRS)
- اهمية القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي .

الجانب النظري:

أولا: مفاهيم عامة حول الإفصاح

## 1-1 تعريف الإفصاح:

**1-1-** في عالم سريع ومعقد العلاقات ومتطور الاحتياجات ومتشابه التأثيرات، فان النظام المحاسبي عليه مهمة مساهمة هذه الحالات وأن يرقى بأساليب عمله إلى المستوى الذي يلبي فيه حاجة جميع الأطراف بدقة وشفافية، وهذا لا يكون إلا عن طريق الإفصاح المحاسبي والذي يمكن النظر إليه كونه " الإخبار الدقيق الموضوعي عن المعلومات المحاسبية (خضير، العاني ، 2006، ص 314).

فقد تطرق العديد من الكتاب لتعريف الإفصاح نذكر منها:

▪ **الإفصاح المحاسبي:** هو تحويل معلومات داخلية محتكرة من قبل إدارة المؤسسة وغير متاحة للجمهور لتصبح معلومات خارجية، إذ يشترط أن تتصف هذه المعلومات بالكفاية والشمولية والعدالة (مجد، قدومي، 2013، ص 295).

حيث تهدف الكفاية إلى تحديد حجم الحد الأدنى من المعلومات، فالمعلومات فوق الكفاية مصدر تضليل المتلقي لها وتهدف العدالة إلى وجوب التعامل المتوازن مع أصحاب المصالح المختلفة داخل المؤسسة أو خارجها أما الشمولية مضمونها عدم إخفاء أية معلومات جوهرية عن متلقيها.

**الإفصاح المحاسبي:** هو عملية تقديم المعلومات والبيانات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات (الشيرازي، 1990، ص 321)

## 2-1 : أنواع الإفصاح المحاسبي:

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وماسا حبه من تطورات في الإفصاح عن السياسات والمعلومات المحاسبية إلى ضرورة الإفصاح الشامل (بنسبة 100% إن أمكن) فلا ضرورة لإخفاء بيانات ومعلومات عن مستخدمي التقارير والقوائم المالية وبصفة خاصة أصحاب الحقوق الملكية والأجهزة الحكومية كمصلحة الضرائب فلم يعد إخفاء البيانات والمعلومات مجدي في عصر تكنولوجيا المعلومات.

أنواع الإفصاح ما يلي:

❖ **الإفصاح الكامل:** يتطلب الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة (مجد نور، شحاتة، 2008، ص 81)

❖ **الإفصاح العادل:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات. (Hendriksen Eldons, 1982, p504)

❖ **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد يشمل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار فضلا على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2013 الجزء أ، ص 07).

❖ **الإفصاح الملائم:** هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي التقارير المالية وظروف المؤسسة وطبيعة نشاطها إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المؤسسة وظروفها الداخلية (ميزارا، وآخرون، 2006، ص 05).



**3-1. متطلبات الإفصاح حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS):**

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) ومجلس معايير الدولية (IASC) وهي التسمية الجديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد عملية الهيكلة، في كافة المعايير التي أصدرتها على الإفصاح حيث بلغ عدد المعايير 41 معيارا سارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2013 منها 28 معيارا محاسبيا تحت التسمية القديمة (IAS) و 13 معيارا تحت التسمية الجديدة معايير التقارير (IFRS) حيث نجد في نهاية كل معيار توجد متطلبات الواجب تقيد المؤسسة بها عند تطبيقها هذا المعيار . ومن هنا يتضح أهمية متطلبات الإفصاح في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) وعليه سوف نستعرض متطلبات الإفصاح في بعض معايير المحاسبة ومعايير التقارير كما يلي\*:

**1. متطلبات الإفصاح وفق المعيار (IAS2) المخزون**

يجب أن تصح المؤسسة في التقارير المالية وفق هذا المعيار عما يلي:

السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛

❖ القيم الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمؤسسة؛

❖ القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة أقل تكلفة البيع؛

❖ أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف به كمصاريف للفترة؛

❖ مبلغ أي تخفيض أو تغيير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصاريف للفترة؛

❖ الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون.

**2. متطلبات الإفصاح وفق معيار (IAS8) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية**

والأخطاء

❖ طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية وأسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة،

❖ على المؤسسة أن تصح عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر

في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، باستثناء الإفصاح عن الأثر على

الفترات المستقبلية عندما يكون غير قابل للتطبيق لتقدير ذلك الأثر؛

❖ إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصّل عنه بسبب أن التقدير غير قابل

للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة؛

❖ إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة،

الإفصاح عن الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق

التغيير في السياسة المحاسبية.

❖ إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصّل عنه بسبب أن التقدير غير قابل

للتطبيق على المؤسسة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

### 3. متطلبات الإفصاح وفق (IFRS2) الدفع على أساس الأسهم

يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من فهم طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة خلال الفترة من خلال:

- ❖ وصف لكل نوع من ترتيبات الدفع على أساس الأسهم التي كانت قائمة في أي وقت خلال الفترة، بما في ذلك البنود والشروط العامة لكل ترتيب مثل (متطلبات الاستحقاق، المدة القصوى للخيارات الممنوحة، طريقة التسوية)،
- ❖ عدد خيارات الأسهم والمتوسط المرجح لأسعار ممارسة خيارات الأسهم لكل مجموعة من الخيارات التالية (المتداولة في بداية الفترة، الممنوحة خلال الفترة، الملغاة خلال الفترة، الممارسة خلال الفترة المنتهية خلال الفترة المتداولة في نهاية الفترة والقابلة لممارستها في نهاية الفترة).
- ❖ الإفصاح عن كيفية تحديد القيمة العادلة للبضائع أو الخدمات المستلمة، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الممنوحة خلال الفترة.
- ❖ يجب على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم أثر معاملات الدفع على أساس الأسهم على أرباح أو خسائر المؤسسة للفترة وعلى مركزها المالي.

### 4. متطلبات الإفصاح وفق (IFRS3) اندماج الأعمال

تقصح المؤسسة المشتري عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم الطبيعة والأثر المالي لاندماج الأعمال الذي يحدث إما:

- ❖ خلال فترة التقارير المالية مثل (اسم ووصف المؤسسة المشتراة، تاريخ الاستملاك، نسبة حصص المالكين المستملكة المؤهلة للتصويت، الأسباب الرئيسية لاندماج الأعمال، وصف كيفية حصول المؤسسة المشتري على السيطرة، وصف نوعي للعوامل التي تشكل الشهرة المعترف بها، القيمة العادلة بتاريخ الاستملاك، ترتيبات المقابل المالي المحتمل وأصول التعويض، الذمم المستملكة... الخ ؛
- ❖ بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على إصدار التقارير المالية ؛
- ❖ تقصح المؤسسة المشتري عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية من تقييم الآثار المالية للتعديلات المعترف بها في فترة إعداد التقارير الحالية والمتصلة باندماج الأعمال الذي حدث في الفترة أو الفترات السابقة لإعداد التقارير المالية.

## ثانيا: مفاهيم أساسية حول القياس المحاسبي

## 1-1 تعريف القياس المحاسبي وأهميته

**التعريف (الأول) :** هو تخصيص قيم رقمية لحدث عنصر معين مرتبط بالمنشأ على أن يشمل القياس عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث (مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2013، الجزء ب، ص 09).

**التعريف (الثاني):** القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظاهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة (لايقة، 2007، ص 43).

**التعريف (الثالث):** هو القياس الكمي بحيث يشمل هذا القياس عمليات التسجيل والتبويب والترحيل ثم تلخيص تلك العمليات في صورتها النهائية، أي أن القياس بهذا يشمل جميع الخطوات المحاسبية من أول عمليات القيد في الدفاتر حتى إعداد الحسابات الختامية (تيجاني، 2008، ص 73).

ومن خلال هذه التعريفات يمكن استنتاج خصائص القياس في المحاسبة فيما يلي (موهبة، 2005، ص 15):

(1) - إن القياس في المحاسبة هو ذلك القياس الذي يهتم بتعيين القيم النقدية للأحداث المالية و الاقتصادية الخاصة بنشاط مشروع معين من خلال فترة زمنية، والتي تشكل البنود التي سيتم الاعتراف بها في القوائم المالية وفق قواعد معينة هي الفرضيات والمبادئ المحاسبية، فأهمية القياس تنبع من الأسس التي يقوم عليها في منح الأرقام لبنود القوائم المالية.

(2) - تنقسم أساليب القياس في المحاسبة إلى أساليب كمية وسعيرية وأخرى وصفية، ويقوم القياس المحاسبي على الأساليب الكمية والسعيرية نتيجة قيام التسجيل المحاسبي على وحدة النقد، فالقياس النقدي هو الخاصية التي تكسب النتائج المحاسبية طبيعتها المميزة أما الأساليب الوصفية فيتم الاستعانة بها في توصيف وتوضيح الدلالات الرقمية كالملاحق مثلا.

(3) - إن القياس يتأثر بعدة عوامل كاختلاف الأسس والأدوات المستخدمة ضمنه وعوامل التقدير والتفاوت والتشاور و توقيت القياس، وبالتالي مهما بلغت دقة أداة القياس المختارة فهي لن تصل به إلى حدود القيمة الحقيقية، لذلك فإن القياس يحاول الوصول بالقيمة المقدرة إلى القيمة الحقيقية قدر استطاعته، ورياضيا يمكن التعبير عنها أن القيمة المقدرة تابعة للقيمة الحقيقية.

## 2-1 مكونات القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عملية تجمع عدة عناصر ومركبات أساسية والتي تتمثل في ( الجعارات و الطبري، 2013، ص 233):

(1) - تجانس الخواص موضوع القياس: فعملية القياس تهتم بخاصية معينة وفي المجال المحاسبي فإن هذه الخاصية تتبلور في التقييم النقدي لعمليات المشروع الإقتصادي ومن متطلبات الخواص ثباتها في الزمن بعدم المحتوى الكمي لها.



(2) - تحديد أسس ومعايير القياس ووحدة القياس: فالمقياس المناسب يتأثر بطبيعة الخاصية المراد قياسها ونتيجة القياس (القيمة)، فإذا كان المقياس يتمثل في المقياس النقدي فإن وحدة القياس قد تتمثل في : الدينار، الدولار،... إلخ

(3) - خصائص القائم بالقياس: فالقيمة في النهاية ما هي إلا نتاج جهد إنساني، والقصور في الممارسات الإنسانية (النظرية والتطبيقية) في قياس القيمة تنعكس في الأخير في القيمة المراد أصلاً قياسها، فالكيفية الأساسية في عملية القياس هو القائم بها، فالقيمة لا تكتسب صفة العدالة إلا من خلال عدالة المقيم وموضوعيته في القياس، والتي تعني عدم خضوع القياسات لتقديرات شخصية أو سلوكيات معينة مما يعني الاستناد إلى قواعد معروفة تلغي التحيز لدى القائمين بالقياس وبالتالي الوصول إلى نفس نتائج القياس.

(4) - إمكانية إجراء مقارنات بين نتائج القياس.

### 1-3: القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو لتحديد الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو الثمن المدفوع لنقل المسؤولية ، في تاريخ القياس، حيث يتطلب قياس القيمة العادلة وجود كيان لتحديد عين الأصل أو المسؤولية التي هي موضوع القياس، حيث لا يمكن قياس وتقييم الأصول العاملة بأفضل كفاءة لها.

❖ سوق فعال ومستفيد من الأصول أو الالتزامات

❖ أسلوب تقييم مناسبة للقياس، من خلال النظر في مدى توفر البيانات لتطوير المدخلات التي تمثل الافتراضات لاستخدام المشاركين في السوق في تسعير الأصول والالتزامات، فضلاً عن مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي 157، NOSFA ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وفق العناصر الآتية (خليل، السعدي، 2009، ص 15):

#### 1- مدخل السوق :

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية pvt) اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود.

#### 2- مدخل التكلفة:

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويتها بسبب عوامل النقص إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسه. ويرى بعض المهتمين بمجال المحاسبة أن هناك أخطاء تحدث أثناء قياس القيمة العادلة وهذه الأخطاء تكون غير معتمدة (أخطاء بشرية) أو معتمدة (التلاعب الإداري) بتقديرات القيم العادلة للأصول والالتزامات مما يعني شمولها على الأخطاء فمن الممكن أن يؤدي تطبيق نموذج كامل للقيمة العادلة من أجل الاعتراف

بالأدوات المالية إلى الأرباح أو الخسائر غير المعترف بها ، والتي قد تؤدي بدورها إلى زيادة حساسية الأرباح (كما هو الحال بالنسبة لرأس المال التنظيمي للبنوك) بنسبة تفوق الأرباح المبينة على نموذج التكلفة التاريخية الحالية، ومن المتوقع ظهور ذلك بشكل خاص في حال عدم معادلة الأخطاء القياسية في القيم العادلة للأصول بشكل كامل من خلال الأخطاء القياسية في القيم العادلة للالتزامات البنك وبالطبع لا تنتج حساسية جميع الأرباح الناتجة عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من الأخطاء القياسية.

وهناك ثلاثة تقديرات للقيمة العادلة: المستوى الأول: المبني على الأسعار المحددة للأصول والالتزامات المماثلة وهي التي يتم تداولها بصورة نشطة مثل تداول أوراق الاستثمار المالية، المستوى الثاني، المبني على أسعار السوق المحددة للأصول أو الالتزامات المتشابهة أو ذات العلاقة، المستوى الثالث: وهو الأقل تفصيلا والمبني على تقديرات الشركة ولا تستخدم إلا في حالة عدم توفر تقديرات المستويين الأول والثاني وتعد تقديرات المستويين الثاني أو الثالث غير موضوعية وخاضعة للتلاعب ومن الصعب تدقيقها ولغرض زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في تدابير القيمة العادلة ، فلقد قدم IFRS 13 إطارا عاما لتطبيق تعريف القيمة العادلة لإعداد التقارير والقوائم المالية والذي يحتوي على العديد من المفاهيم الرئيسية المستخدمة في إطار القيمة العادلة والمتربطة والتي ينبغي النظر في تعاملها في الإطار بأكمله .

### ثالثا: القياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

لقد أوجد الفكر المحاسبي مدخلين أساسيين للقياس:

#### 1-1 طريقة التكلفة التاريخية :

إن تعدد بدائل القياس يفرضه واقع إختلاف عناصر القوائم المالية بطبيعتها الإقتصادية والمادية والغرض منها، وهذا التعدد في البدائل يعتبر أيضا محدد من محددات فعالية القوائم المالية في الإستدلال بها كرقم إجمالي واحد يعكس إمتزاج قيم عناصرها، فمثلا يتم استخدام عدة طرق في تصريف المخزون (المتوسط المرجع / FIFO) والتي تحدد تكلفة المخزون المباع منها والمتبقي، هذا الأخير الذي يتم مقارنته بالقيمة القابلة للتحقق للأخذ بالقيمة الأقل مما يؤثر على كيفية عرض هذا المخزون في القوائم المالية وكيفية الإفصاح عن أي تغير في السياسات المتبعة في تقدير الخسائر والمؤونات وتغير الطرق، فهذا كله يؤثر على شكل القوائم والمحتوى الإعلامي للتقارير المالية وفهم المستخدمين لها.

يعمل القياس المحاسبي على توفير المعلومات على أسس علمية على كامل مراحل العملية المحاسبية، والتي تساعد في اتخاذ القرار والتخطيط والرقابة والسير الفعال للعمليات الإقتصادية داخل المؤسسة وللاغراض الخارجية ، مما يحقق الوظائف الأساسية للمحاسبة (القياس، التسجيل، التقرير، الاتصال) ومنه رفع الكفاءة الوظيفية للمحاسبة.

#### 1-1: تعريف التكلفة التاريخية :

تعريف (01) : "هي النقد المدفوع أو ما يعادله والذي بموجبه تسجل الموجودات بتاريخ اقتنائها في الحسابات وضمن النشاط العادي للمؤسسة (جعارة، 2012، ص 121)



تعريف(02): "قيمة النقدية أو النقدية المعادلة المدفوعة لاقتناء أصل معين و التي تم تسجيلها بتاريخ الاقتناء وبالنسبة للالتزامات فإنها تمثل العوائد المستلمة بتاريخ الالتزام أو النقدية العادلة المتوقع دفعها لتسوية الالتزام في المسار العادي للأعمال (الجعارات و الطبري ،2013، ص240)

مزاياء و عيوب التكلفة التاريخية.

#### 1- مزاياء التكلفة التاريخية : ( حيدر ،2009، ص17)

- فمن وجهة نظر تاريخية فإن مبدأ التكلفة التاريخية وجد في وقت كانت تمثل فيه التزامات المؤسسة العنصر الأهم بالنسبة للأطراف الخارجية و بانتقال تلك الأهمية إلى الربح تطلب ضرورة وجود معلومات آنية ومستقبلية أكثر منها معلومات تاريخية والتي لا تساعد في اتخاذ القرار.
- تعكس وقوع حدث إقتصادي حقيقي فهي قائمة على أساس الإثبات المادي للواقعة الإقتصادية في التسجيل المحاسبي، فالمصدر الرئيس للتكلفة التاريخية هو مقدار النقدية التي تمت بها العملية التبادلية .

- تماشيها والمبادئ المحاسبية: وفي هذا يقول Yuri Ljiri تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية، والأكثر مصادقية من الطرق البديلة لها وتسمح أيضا بتقاضي تعارض المصالح فالتكلفة التاريخية تطبيق للمدخل العملي في مجال المحاسبة والذي يرى بأن المعلومات المحاسبية لا تمثل حقائق إلا إذا تم قياسها وفق مبادئ لمحاسبة المقبولة عموما.

#### 2- عيوب التكلفة التاريخية : ( صالح ،2009، ص02)

- إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرضية ثبات الأسعار، هذه الفرضية التي لم يعد قبولها ممكنا وغير منطقيا في البيئة الإقتصادية الحديثة التي أصبحت تضم العديد من المتغيرات ذات التأثير على الأسعار كالتضخم وأسعار الصرف والإنخفاض في وحدة النقد بفعل الزمن.
- إن الاستمرار على مبدأ التكلفة التاريخية في تسجيل الأحداث الاقتصادية يعني الاستمرار في عرض عناصر القوائم المالية بقيم ذات تواريخ مختلفة نظرا للتباعد الزمني في تواريخ المعاملات، وبالتالي الجمع بين قيم وتكاليف وإيرادات أنفقت أو حصلت في تواريخ مختلفة مما يحرف في شفافية ومصادقية القوائم المالية ووضعيتها مركزها المالي والربحي السنوي المحقق.
- إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالانخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية المؤسسة والذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق (بزيادة المخصصات أو إثبات التدني)، وبالتالي يتآكل الرأسمال الإقتصادي للمؤسسة نتيجة عدم تعويض تلك الخسارة من جهة ومن جهة أخرى تظهر أرباح صورية للمؤسسة يتم بها تضليل كل من أصحاب الملكية في شكل توزيعات أرباح التي تعبر عن توزيع جزء من رأس المال الشركة وتضليل المستثمرين بالإعتراف بأرباح غير حقيقية، بالإضافة إلى تحمل المؤسسة خسائر ضريبية نتيجة الاعتراف بتلك الأرباح، ويوضح مجمع المحاسبين لاندجلترا ويلز في إحدى توصياته: إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقرة محدودة، فوحدات النقد

التي تثبت بها العمليات المحاسبية لا تعتبر مقياساً للزيادة أو النقص في الثروة ولا تمثل النتائج المبلغ الذي يمكن توزيعه خارج المشروع بدون أن يؤثر ذلك على طاقة المشروع.

## 1-2: القيمة العادلة

لقد ظهرت القيمة العادلة في ظل النظام الأنجلوساكسوني والذي له فلسفته المحاسبية المتجهة نحو تدعيم الاستثمار من خلال تزويد المستثمرين بالمعلومات الضرورية والتي كانت لا تستطيع المحاسبة في ظل مبدأ التكلفة التاريخية توفيرها وبسيطرة التوجهات الأنجلوساكسونية على الساحة الدولية ثم تبني معايير القيمة العادلة كأحد البدائل الرئيسية للتكلفة التاريخية (النجار، 2013، ص 464، 465).

### -تعريف القيمة العادلة:

فمن حيث مفهومها فقد استعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مصطلح القيمة السوقية كمرادف لمصطلح القيمة العادلة (Fair value) \* كما أعطي لها مصطلحات: القيمة البديلة / القيمة الحالية / القيمة الجارية، وقد تم تطوير هذا المصطلح \*\*\* من قبل هيئة معايير المحاسبة المالية الأمريكية (Fasb) التي أصدرت المعيار الأمريكي رقم FAS 157 بعنوان: قياس القيمة العادلة الذي دخل مجال التطبيق اعتباراً من 2007/11/15 م وقد تم بناء هذا المعيار تحت فرضية أن الأسواق تتضمن عدالة الأسعار وأحسنها قياساً، وبالتالي فقد عرف هذا المعيار القيمة العادلة كما يلي: المبلغ الذي يمكن أن يتم به شراء أصل أو بيعه أو تحمل إلزام أو سداد في صفقة جارية بين أطراف راغبة تحت ظروف طبيعية بخلاف البيع الجبري أو التصفية كما ذهب مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى تعريف القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) كما يلي: هي ذلك المبلغ الذي بموجبه يمكن مبادلة أصل أو تسديد إلزام بين طرفين يتوافر لكل منهما الرغبة في التبادل أو القدرة على إتمام الالتزام على بنية من الحقائق وإرادة حرة.

لقد جمعت التعاريف السابقة على أن مفهوم القيمة العادلة يدور حول المرتكزات التالية (Asif Chaudhry, Danie Coetsee, Erwin Bakker, Santosh Varughese, Stephen McIlwaine, p. 765.)

- 1- القيمة: وهي الأرقام المعبرة عن الخاصية التي تم قياسها
- 2- الإنسان: فالقيمة تعتبر حكماً للسلوك الإنساني حول قيمة الشيء ومنفعته
- 3- العدالة: وهي الصفة الواجب توافرها في القائم بالقياس فعدالة القوائم ترتبط بعدالة بدائل القياس وأدواته والتي ترتبط هي الأخرى بعدالة القائم بالقياس وفي طريقة اختياره لبديل وأداة القياس فأهمية العدالة مطلب ضروري لتحقيق موضوعية القياس وقد أجمعت الهيئات المهنية المحاسبية على أن مرتكز العدالة يحقق الشروط التالية:

- ❖ الرغبة في التعامل: بين الأطراف المشتركة في العملية بعيداً عن الإلتهاز والاستغلال والإجبار والإكراه
- ❖ المعرفة: أي أن ظروف تحديد القيمة تمت في إطارها العادي بشفافية ومصادقية دون أن يشوبها تضليل أو خداع.

❖ **وقوع العملية التبادلية:** والتي تشترط فيها أن تكون حقيقة وألا تكون وهمية أو مؤقتة أو صورية والمكان المفترض في التبادل المتعارف عليه هو السوق، فالقيمة هي تفاعل بين عوامل تجتمع فيما بينها لتكوين هذه القيمة ضمن مكان للتبادل متعارف عليه.

- **مزايا وعيوب القيمة العادلة (الجعارات و الطبري، 2013، ص 242):**

#### 1- مزايا القيمة العادلة:

- تعكس القيمة العادلة العوامل المتواجدة في السوق، ضمن نتيجة تفاعل هذه العوامل مجتمعة ومرتبطة بها بحيث تتبع وضعيات السوق إرتقاعا وانخفاضا، وبالتالي تزيد من شفافية المعلومات المتداولة في السوق وفاعليته..
- تعكس القيمة العادلة المنظور الاقتصادي للمؤسسة من خلال محاولة تحديد القيمة الاقتصادية لها، والتي تتجه إلى المحافظة على الرأسمال الاقتصادي بتحديد المنافع والمخاطر الحالية والمستقبلية والتي تتجاوز المنظور القانوني القائم على تحديد الملكية من خلال الفرق بين الأصول والالتزامات.

- توفر القيمة العادلة مدخلا لعملية اتخاذ القرار (مالية، استثمارية... الخ) من خلال تشخيص واقع المؤسسة الحالي والمستقبلي ولجراء المقارنات الضرورية، وبالتالي ملائمة القياس المحاسبي وفق العادلة لاحتياجات المستخدمين دون ضرورة تعيين الجهة، وهذا ما لم يكن تحقيقه وفق القياس على أساس التكلفة التاريخية التي تتضارب فيها الأطراف الداخلية والخارجية حول مدى استفادة كل منهم من القوائم والتقارير المالية.

#### 2- عيوب القيمة العادلة:

- قيمة تقديرية افتراضية بسبب غياب عملية التبادل الحقيقية في تحديدها (غياب الدليل المسندي) وسرعة تأثرها بالعوامل و المتغيرات التي تحكم السوق، وبالإضافة إلى إمكانية تحديد القيمة العادلة في أكثر من سوق مما يطرح إشكالية تعدد الأسواق وتبعيتها لبعضها وصعوبة تحديدها في الأسواق غير النشطة.

- عدم واقعية الفرضيات التي تقوم عليها فرضية المنافسة التامة في السوق النشط هي فرضية نظرية لا يمكن تحقيقها في السوق العيني أو المالي، لذلك بدأت الدراسات المالية تتجه إلى دراسة الأسواق المالية في ظل الكفاءة الاقتصادية، وفرضية تداول المعلومات بدون تكلفة هي الأخرى نادرا ما يتحقق، فهي تفرض وجود البائع ذو المعرفة و الذي حدد سعره بناء على تلك المعرفة ووجود المشتري الذي حدد منفعه المستقبلية من الأصل في حين أن المعلومات المتوافرة قد ينقصها الكثير من الدقة أو تحديد الفرص البديلة لكل منهما أو الاضطرار إلى البيع أو الشراء مما يجعل المعلومات عامل غير محدد وعرضه للتفسير الاجتهادي.



تعدد وتنوع الطرق والمداخل في حسابها تتولد عنها مشاكل أخرى في التفضيل والاختيار بينها، بالإضافة إلى مشاكل التطبيق الميداني لها مما تؤثر على محتوى القوائم المالية.

✓ مفهوم القيمة العادلة حتى الآن، فقد تم تعديل **FAS 157** أكثر من مرة:

تعديل رقم 157-3: المتعلق بالإفصاح عن القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة؛

تعديل رقم 157-4: المتعلق بتحديد القيمة العادلة في حالة تدني مستوى النشاط بشكل هام.

ثالثا : المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة :

أولاً: المقارنة حسب مبادئ معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS):

الجدول رقم (1-1): المقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وفقا للفروض والمبادئ المحاسبية

| المبدأ           | القيمة العادلة                                                                                                                                                                       | التكلفة التاريخية                                                                                                                                                                     |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| تحقق الإيراد     | يمكن قياس أرباح بشكل مستمر على أساس التغيرات في القيم الاقتصادية للأصول والتزامات.                                                                                                   | يتم قياس الأرباح في نقاط منفصلة عند استيفاء معايير الاعتراف بالإيرادات، وذلك باستخدام مبدأ مطابقة قياس النفقات.                                                                       |
| التقارير المالية | <p>➤ الميزانية العمومية هي الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات للمساهمين.</p> <p>➤ قائمة الدخل لا تبلغ عن قيمة ولكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة وبالتالي فإنها تبلغ عن المخاطر</p> | <p>➤ الميزانية العمومية هي وسيلة لمعرفة المركز المالي الافتراضي للشركة</p> <p>➤ قائمة الدخل هو الأداة الرئيسية لنقل المعلومات حول قيمة الشركة للمساهمين، وليس الميزانية العمومية.</p> |
| إدارة الأرباح    | الأرباح هي التغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يتوقع تغيرات قيمة في المستقبل ولذلك فإن الأرباح المستقبلية والقيم المستقبلية مبهمة وبالتالي لا يمكن التنبؤ بإدارة الأرباح            | تخلق فرصا لإدارة الأرباح                                                                                                                                                              |

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على ،علي كاظم حسين " تأثير تطبيق معيار القيمة العادلة على الموجودات المالية "،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 24،كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة 2010،ص 243.

من خلال الجدول أعلاه يمكن التطرق إلى الآراء المؤيدة لمحاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية ،و في خضم هذا الفرع لابد من النظر في البديل الأكثر استخداما والذي هو محاسبة التكلفة التاريخية، حيث يجب التركيز على مسألة ما إذا كان استخدام محاسبة القيمة العادلة يعد خطوة أفضل من استخدام محاسبة التكلفة التاريخية، ويمكن إجراء المقارنة طبقا للخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة والمبادئ والفروض المحاسبية.

إن المعلومات المحاسبية في ظل القيمة العادلة ، أكثر ملائمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية نتيجة الحاجة المستمرة إلى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وإن زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية من خلال القيمة العادلة يكون مصحوبا بنقص في موثوقيتها ومصداقيتها وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكملية وفقا للقيمة العادلة لزيادة ملائمة المعلومات المحاسبية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية، وتجدر الإشارة إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لم تقم بإلغاء اعتماد التكلفة التاريخية وفي الوقت نفسه أعطت مجالا واسعا لاعتماد القيمة العادلة كما في المعايير المحاسبية (2)و (11) و (16) و (18) و (26) و (32) و (36) و (39) لا بد لمحاسبة القيمة العادلة أن تلبي متطلبات المعلومات المحاسبية المفيدة بشكل أكبر من الوسائل الأخرى، ولكي تكون هذه المحاسبة هي الأعم والأفضل عند إعادة التقارير والقوائم المالية، ومما سبق فإن الوسيلة المستخدمة بشكل أوسع في إعداد القوائم والتقارير المالية هي التكلفة التاريخية ولكنها تقتصر إلى الموضوعية أما معارضي ونقاد القيمة العادلة فقد أشارو إلى العيوب التالية:

1. القيمة العادلة استنادا إلى النماذج الإدارية لا يمكن التعويل عليها
2. يمكن أن تكون عرضة للتلاعب الإداري بالنظر إلى التقييمات الذاتية التي تشارك في تقديرها
3. الأسعار يمكن أن تكون مشوهة عن طريق عدم كفاءة السوق ولا عقلانية المستثمر أو عند وجود مشاكل في السيولة
4. تخلق محاسبة القيمة العادلة تقلبات لا مبرر له في البيانات المالية
5. مفهوم القيمة العادلة يتناقض مع افتراض الاستمرارية الذي ينص أساسا أن من المتوقع للشركة مواصلة عملياتها على مدى المتوسط والطويل

ثانيا :صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF) :

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

صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادلة وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة

المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية(انظر الفقرة المتعلقة بتحديد القيمة المعادلة وفق التعديل رقم 157 ف3 ، موقع الكتروني [www.fasb.org](http://www.fasb.org) شوهد يوم : 2016/08/30 على الساعة : 16.00 .

❖ **عدم إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية(المبيضين ، وآخرون، المجلد 06، العدد 14، ص 263).

❖ **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة:** التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر. الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر(حمدي ، نوبلي، يومي 05-06 ماي 2013 ص 14).

❖ **مكانة أو دور البورصة:** بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي وحدائث هذا السوق ، بالرغم من محدودية هذه العملية إلا أنها أرست ثقافة جديدة قادت إلى بروز عدة إشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات باعتبارها عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة، (COSOB) محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة(بوضياف، جامعة الوادي، يومي 05-06 ماي 2013 ص 14) .

❖ **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلته (مسامح، جامعة الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010، ص 13).

ذلك أن تبني النظام المحاسبي يؤدي حتما إلى تحديد وتكييف نظم المعلومات المتواجدة في المؤسسة للوفاء بمتطلبات القانونية للمعلومة المالية، ذلك من ناحية البرمجيات تشغيل المعلومات التي لها القدرة على تجميع ومعالجة البيانات الأحداث الاقتصادية أو من ناحية مراعاة المبادئ المحاسبية أو قواعد التقييم الجديدة. بهدف الحصول على المعلومات بسرعة وجودة عالية خاصة مع استخدام الحاسب الآلي.

**بطء مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين :** فما زالت المقررات لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستنكار على حساب الإبداع وهذا راجع أساسا غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته .



## الجانب التطبيقي :

الجدول رقم (1-2) : معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الرابع و المعدل الكلي

لفقراته.

| المؤشرات الإحصائية |                | العبارة                                                                                                                                                                                               | الرقم |
|--------------------|----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------|
| مستوى المعنوية     | معامل الارتباط |                                                                                                                                                                                                       |       |
| 0.000              | **<br>0.564    | الإفصاح عن إعداد القوائم المالية على أساس أن المؤسسة مستمرة في نشاطها وليس هناك نية للإدارة لتصفية المؤسسة أو التوقف عن النشاط له اثر على توليد تقارير مالية ذات جودة عالية من خلال الإصلاح المحاسبي. | 1     |
| 0.000              | **<br>0.390    | الإفصاح عن القوائم المالية وفق لأساس الاستحقاق المحاسبي ،باستثناء المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ذات عالية                                                       | 2     |
| 0.000              | **<br>0.571    | الإفصاح عن طبيعة السياسات والأساليب الخاصة بالأدوات المالية يؤدي إلى توليد تقارير مالية ذات جودة عالية                                                                                                | 3     |
| 0.000              | **<br>0.605    | الإفصاح والشفافية على أساس القياس المستخدمة في إعداد بنود القوائم المالية                                                                                                                             | 4     |
| 0.000              | **<br>0.653    | الإفصاح عن طبيعة ومقدار التقدير المحاسبي والذي له تأثير في الفترة الحالية والمستقبلية له اثر في إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية                                                                      | 5     |
| 0.000              | **<br>0.594    | التزام المؤسسة بعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية سنويا بشكل ثابت على الأقل تقدير يؤدي إلى توليد تقارير ذات جودة عالية                                                                              | 6     |
| 0.000              | **<br>0.587    | الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت له اثر على توليد تقارير مالية                                                             | 7     |
| 0.000              | **<br>0.449    | التزام المؤسسة بعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم الإبلاغ عنها في الفترة الحالية له اثر كبير في توليد تقارير مالية ذات جودة عالية                                        | 8     |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج: Spss: النسخة 22

\*\*الارتباط الإحصائي عند مستوى 0.05

من خلال الجدول رقم (1-2) يتضح أن معامل الارتباط تراوحت قيمته بين \*\*0.390 عند مستوى الدلالة

0.05 في الفقرة رقم2(الإفصاح عن القوائم المالية وفق لأساس الاستحقاق المحاسبي ،باستثناء المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ذات عالية) كأصغر قيمة، وعند مستوى الدلالة 0.05 في الفقرة رقم5(الإفصاح عن طبيعة ومقدار التقدير المحاسبي والذي له تأثير في الفترة الحالية والمستقبلية له اثر في إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية) كأكبر قيمة ب:  $0.653^{**}$  وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

### 1. الفروقات في الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF

نص الفرضية: لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF أي  $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$

الجدول رقم(1-3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع حسب الوظيفة.

| المحور                                                                                | الوظيفة          | العدد | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|---------------------------------------------------------------------------------------|------------------|-------|---------------|-------------------|
| انعكاس النظام المحاسبي المالي على الممارسات المحاسبية للوظيفة داخل المؤسسة الاقتصادية | مراجع داخلي      | 03    | 2.51          | 0.65              |
|                                                                                       | إطار مالي ومحاسب | 123   | 2.48          | 0.39              |
|                                                                                       | إطار جبائي       | 2     | 2.61          | 0.23              |
|                                                                                       | المجموع          | 128   | 2.48          | 0.39              |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss النسخة 22

الجدول رقم (1-4): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لأثر الوظيفة على مجالات درجة المحور الرابع.

| المحور                                            | المصدر         | مجموع المربعات | درجات الحرية | متوسط المربعات | قيمة F             | مستوى الدلالة |
|---------------------------------------------------|----------------|----------------|--------------|----------------|--------------------|---------------|
| الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF | بين المجموعات  | 0.34           | 2            | 0.17           | 0.10 <sup>**</sup> | 0.90          |
|                                                   | داخل المجموعات | 19.90          | 125          | 0.15           |                    |               |
|                                                   | المجموع        | 19.33          | 127          |                |                    |               |

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss النسخة 22

يتضح من الجدول رقم (1-4) أنه لا توجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة بأن الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF في المؤسسات الاقتصادية ، وذلك يظهر من خلال أن مستوى الدلالة  $0.05 <$ ، وبالتالي تقبل الفرضية العدمية التي تنص بأنه لا يوجد فروقات جوهرية بين إجابات الفئات المستهدفة الإفصاح المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي SCF المؤسسة الاقتصادية أي :

$$\mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4$$

### الخاتمة:

ومع دخول المؤسسات الاقتصادية مراحل مختلفة من الإصلاحات ، زاد ذلك من عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسابريته للتطورات والمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، هذا ما أدى إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي يحد من المشاكل المحاسبية التي تعانيها الممارسات المحاسبية ، الأمر الذي يساعد المؤسسات الاقتصادية على الاندماج في الاقتصاد العالمي ، خاصة وان هذا النظام يعتمد ضمناً على معايير محاسبة الدولية، إن ظهور المحاسبة الدولية ماهو إلا استجابة للتطورات الملاحظة في دول العالم لتحرير التجارة الخارجية وظهور شركات العابرة للقارات حيث جاءت هذه المحاسبة لتغطية فروقات الممارسات المحاسبية لدول العالم من خلال لجنة مهنية ألا وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية حالياً عن طريق وضع معايير محاسبية تلقى القبول على النطاق العالمي (IFRS/IAS) وتوضاً لهذه المعايير من خلال لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) ولجنة التفسيرات للمعايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية FRIC، وتعتبر الإصلاحات التي ستشهدّها الجزائر وخلال عشرية التسعينيات من عرج في تاريخ الاقتصاد الجزائري حيث انتقل من النظام الاشتراكي إلى نظام اقتصاد السوق الذي أوجب عليه العديد من الإصلاحات على مختلف الأصعدة لاسيما على الصعيد المحاسبي ، حيث أعدت الجزائر مشروع النظام المحاسبي SCF المستمد من المعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS كضرورة لمسايرة التغيرات العالمية والعولمة المحاسبية .

بعد القيام بالدراسة النظرية من جهة والتطبيقية بشقيها في تقييم الواقع والاستقصاء ، توصلنا الى اختبار الفروض على النتائج التالية :

✓ تأكيد الفرضيات وصحتها: انطلاقاً من الفرضيات التي اعتمدناها في هاته الدراسة توصلنا إلى

صحة الفرضيات كالآتي:

- بخصوص الفرضية الأولى: يساهم النظام المحاسبي المالي SCF بشكل فعال في تحسين الممارسات في المؤسسات الاقتصادية ؛

فقد تحققت الفرضية من خلال ا جماع أفراد العينة المستجوبة على انسجام الممارسات المحاسبية على غرار ما أُل عليه الاجتهاد من تطبيق النظام المحاسبي وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية فلهذا نجد أن عملية تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية في ظل النظام المحاسبي يلبي



احتياجات المهتمين بمحيط المؤسسة الاقتصادي والمالي والمهتمين بالمعلومة المحاسبية من خلال توحيد طرق التسجيل والعرض المحاسبي وهذا ما استوجب الاهتمام بنتائج المعلومة المحاسبية ضمن إطار محدد، وان النظام المحاسبي المالي يجب ان يكون منسجما من حيث المبادئ والقواعد التي يتبناها ،ولقد تطورت الأنظمة المحاسبية والتي تهتم كثيرا بالقواعد المتعارف عليها وفق معايير محاسبة دولية ؛

#### - الفرضية الثانية: هناك انسجام بين الادوات المستخدمة في القياس المحاسبي حسب النظام المحاسبي المالي SCF ؛

عدم كفاءة وفعالية النظام السابق ( المخطط الوطني المحاسبي) فإن الغالبية القصوى من المسحوبين يؤكدون على عدم تغيير الثقافة المحاسبية التي كانت سائدة في ظل PCN السابق لم يعد يستجيب لمتطلبات مستعمليه ،فبالرغم من قضاءه على النقائص التي شابت المخطط المحاسبي العام ،وارتباطه بطبيعة الاقتصاد الوطني وقت إعداده إذ هو أداة تسعى إلى تحقيق الأهداف العامة للمحاسبة ،لكن في ظل توجهات يحددها معدوها والقائمون عليها ،الأمر الذي جعل من المخطط المحاسبي الوطني جامدا في ظل التحولات الاقتصادية المتلاحقة لذلك فقد أصبح يعاني من نقائص عديدة تمس مختلف جوانبه ،ابتداء من المبادئ العامة التي يقوم عليها إلى غاية القوائم المالية التي يقدمها مروراً بالإطار الشكلي والهيكلية والمصطلحات وقواعد التقييم وتصنيف الحسابات وبذلك أصبحت المعلومات المحاسبية التي ينتجها المخطط المحاسبي لا تتوافق مع احتياجات مستعمليه بداية من المؤسسة حيث كانت عاجزة عن التعامل بطريقة محددة مع بعض العمليات ،وبذلك أصبح لا يشكل إطار لتوحيد المعلومة المحاسبية ،وبقائه بعيدا عن المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة من قبل لجنة معايير محاسبة دولية وبالتالي استمرار النظرة الضعيفة للمحاسبة والقائمة على الخلفية الجبائية وعليه فإن الفرضية كذلك صحيحة؛

#### - الفرضية الثالثة: كفاءة وفعالية الممارسات المحاسبية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية ؛

كفاءة وفعالية النظام المحاسبي المالي SCF ومن خلال تطبيق النظام المحاسبي أنه يساهم في ازالة الالتباس على العديد من الممارسات المحاسبية التي كانت غامضة ،ومما يساعد المؤسسات في مسك المحاسبة هو إدخال البرامج المعلوماتية واعتمادها في شكل رسمي ،كل هذا سيمكن المؤسسة من إنتاج معلومات محاسبية مفيدة لمختلف الأطراف وقابلة للمقارنة ،وهذا يعني انه يستجيب لاحتياجات المحاسبية للمؤسسة الاقتصادية ومن خلال آراء الفئة المستهدفة نجد أن الفرضية تحققت .

- زهير خضير ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العراق ،العدد 2006، 12، ص 314
- عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قدومي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،جامعة المسيلة ،الجزائر ،العدد 09 2013، ص 295
- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، مطابع ذات السلاسل ،الكويت ،1990، ص 321
- أحمد محمد نور ،شحاتة السيد شحاتة ،مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2008، ص 81
- Hendricksen Eldons, Accounting Theory, Fourth Edition, Home wood ,Richard lewin, 1982, p504
- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية ،الجزء (أ) الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان ،الأردن، 2013، ص 07
- عباس علي ميزارا ، وآخرون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،المطابع المركزية ،عمان ،الأردن، 2006، ص 05
- مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ،المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية ،الجزء (ب) الوثائق المرفقة ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان ،الأردن، 2013، ص 09
- رولا كاسر لايقة ،القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار ،مذكرة ماجستير كلية التجارة ،جامعة تشرين ،سوريا ،2007، ص 43
- بالرقى تيجاني ،القياس في المحاسبة ماهيته وقيود ومدى تأثيره بالتضخم ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 08، 2008، ورقة ص 73.
- محمد سليم وهبة ، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية ،مجلة المحاسب المجاز ،العدد 23 <sup>1</sup> 2005، ص 15..
- خالد الجعارات ومحمود الطبري مقال بعنوان، مخاطر القياس المحاسبي وانعكاسها في القوائم المالية (ابان الازمة المالية العالمية) ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 34 ،2013، ص 233.
- إبراهيم خليل حيدر السعدي ،مشكلات القياس الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد (21) ،2009، ص 15

ليث محمد سعيد الجعفر ، المحاسبة عن انخفاض قيمة الموجودات طويلة الأجل وفق المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على جودة المعلومات المحاسبية ،رسالة ماجستير ،كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل ،العراق ،ص ص 59،60

- أسامة عمر جعارة ،المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقة مشكلات التطبيق ،مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية ،العدد 29،كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العراق ،2012،ص 121.

- محمد سليم وهبة ،مرجع سبق ذكره،ص 18

- خالد الجعارات ومحمود الطبري ،مرجع سبق ذكره ،ص 240

- إبراهيم خليل حيدر ،مرجع سبق ذكره،ص 17

- رضا إبراهيم صالح ،اثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية ،مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة لسكندرية ،العدد 02،المجلد 2009،46،ص 02.

- جميل حسن النجار ،اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية ،المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ،المجلد رقم 09 ،العدد 2013،03،ص ص 465.

<sup>21</sup>Asif Chaudhry, Danie Coetsee, Erwin Bakker, Santosh Varughese, Stephen McIlwaine, Craig Fuller, Edward Rands, Nees de Vos, Stephen Longmore and T V Balasubramanian, John Wiley & Sons, Inc. Published 2015 by John Wiley & Sons, Inc.p ,**Fair Value**, pdf,p .765.

\*\*\* بانها السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع اصل او الذي يجب دفعه لسداد التزام في عملية تبادل منتظمة بين المتعاملين في السوق في تاريخ القياس .

- خالد الجعارات ومحمود الطبري ،مرجع سبق ذكره ،ص 242

- جميل حسن النجار ،مرجع سبق ذكره ،ص 255

- انظر الفقرة المتعلقة بتحديد القيمة المعادلة وفق التعديل رقم 157 ف3 ، موقع الالكتروني

شاهد يوم : 2015/08/30 على الساعة : 16.00 . [www.fasb.org](http://www.fasb.org)

- هيثم المبيضين ، وآخرون ،دور الاعتماد المزدوج للتكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملائمة وموثوقية البيانات المالية ،مجلة دراسات محاسبية ومالية ،المجلد 06 ، العدد 14،جامعة بغداد ،ص 263.

- حمدي فلة ،نوبلي نجلاء ،استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات ،مدخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري ،جامعة محمد خيضر بسكرة ،يومي 06-07 ماي 2012.ص 15.



صفاة بوضياف ، مستجدات النظام المحاسبي المالي وأفاق تكيفه في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي ، يومي 05-06 ماي 2013 ص 14.

سماي علي ، خلف الله بن يوسف ، التعليم المحاسبي وأثره على مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية-دراسة حالة الجامعات الجزائرية . الملتقى الدولي الثاني حول ، متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الاصلاح المحاسبي الواقع، المعوقات، الحلول، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير ، يومي 01. 02 ديسمبر 2014 ، ص 13.