

أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من SCF الثببتات)  
**The importance of accounting measurement at fair value and its role in achieving  
the quality of financial statements (Class II of SCF Fixings)**

سعاد ضمضة

جامعة أحمد دراية - أدرار (الجزائر)، souad\_adam07@hotmail.com

تاريخ الإرسال: 2020/10/28

تاريخ القبول: 2020/12/17

تاريخ النشر: 2020/12/31

**ملخص:**

تهدف الدراسة إلى توضيح أهمية ودور القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في تقييم عناصر الثببتات بالميزانية الختامية، وذلك من خلال التطرق لمفهوم القياس، القيمة العادلة والميزانية باعتبار الأخيرة تمثل الصورة الحقيقية للمؤسسة الاقتصادية سعياً منها لمواكبة التطورات العالمية وتطبيق معايير المحاسبية الدولية. وتم تطبيق الدراسة على الميزانية الختامية لسنة 2015 لمؤسسة "أدرار حليب" توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنّ هناك فروق جوهرية بين القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخي والقياس وفق القيمة العادلة وهذا ما يعكس الواقع.

**كلمات مفتاحية:** القياس، المحاسبي، القيمة العادلة، الميزانية، التكلفة، التاريخية، الثببتات.

**تصنيفات JEL :** G19، M29.

**Abstract :**

The study aims to clarify the importance and role of accounting measurement at fair value in evaluating the elements of fixations in the final budget, by addressing the concept of measurement, fair value and the budget as the latter represents the true image of the economic institution in an effort to keep pace with global developments and the application of international accounting standards. The study was applied to the final budget of 2015 for the "Adrar Lait" Corporation.

We have concluded through this study that there are fundamental differences between the accounting measurement at the historical cost and the fair value measurement, and this reflects the reality.

**Keywords:** Accounting measurement; Fair value; budget; Historical cost; Installations.

**JEL Classification Cods :** G19, M29,

## المقدمة:

يسعى مستخدمو القوائم المالية للحصول على معلومات صادقة ومفيدة لاتخاذ القرارات المناسبة، ومع ظهور التكتلات الاقتصادية والانفتاح التجاري بين دول العالم والضعوظات الكبيرة على ممتهني المحاسبة، بدا التوجه إلى الاهتمام بتبني طريقة قياس محاسبية جديدة تعوض طريقة التكلفة التاريخية (التي تقوم على تسجيل الوقائع المحاسبية خلال فترة مضت وتتجاهل تغيرات قيمة النقد من فترة لأخرى)، وهي طريقة القياس بالقيمة العادلة أي القيمة السوقية الحقيقية.

## إشكالية الدراسة:

باعتبار الميزانية تمثل الملخص التاريخي لما للمؤسسة من ممتلكات وما عليها من التزامات تجاه الغير، يجب أن تكون تحتوي على معلومات صادقة وحقيقية لذا وجب سلامة القياس، وعلى ضوء ذلك تمحورت إشكالية الدراسة حول ما أهمية القياس بالقيمة العادلة في تحقيق مصداقية الميزانية ممثلة في عناصر الأصول غير الجارية؟

## فرضيات الدراسة

- تكمن أهمية الميزانية في تزويد مستخدميها بمعلومات حقيقية وصادقة عن الوضع المالي للمؤسسة؛
- للقياس بالقيمة العادلة أهمية وتأثير كبير على صدق الميزانية.

## أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في أهمية القياس بالقيمة العادلة لعناصر الأصول غير الجارية لما لذلك من تأثير مباشر على نتيجة المؤسسة.

## أهداف الدراسة

- التعرف على مفهوم القياس المحاسبي؛
- توضيح اهم الفروقات بين القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة؛
- توضيح مدى أهمية القياس بالقيمة العادلة وأثره على الميزانية.

## المنهج المتبع

للوصل إلى النتائج المرغوبة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال معرفة وتفسير أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بموضوع الدراسة.

اعتمدنا دراسة ميدانية على مؤسسة "أدرار حليب" وذلك باعتماد الميزانية الختامية للمؤسسة لسنة 2015.

## الدراسات السابقة

- دراسة (يونس 2011) رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل بعنوان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للدوات المالية على عائد السهم، توصلت الدراسة إلى أن المعيار المحاسبي رقم 39 لم يحتوي على طرق واضحة وثابتة لتقدير القيمة العادلة في حالة غياب سوق كفاء؛

- دراسة (النجار 2013) مقال العدد 3 في المجلة الأردنية لإدارة الأعمال بعنوان أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، هدفت إلى تبيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية المعلومات وتحديد مدى وجود عوائق تواجه تطبيق القيمة العادلة لدى شركات المساهمة بفلسطين، كما توصلت الدراسة إلى أنّ المعلومات المستمدة من تطبيق القيمة العادلة تعد أكثر نفعاً وفائدة من المعلومات المعدة على أساس التكلفة التاريخية.

#### مصطلحات الدراسة

- **القياس المحاسبي**: هو عملية تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الأساسية التي تشملها القوائم المالية لمنشأة معينة.
- **القيمة العادلة**: هي القيمة التي يمكن بموجها تبادل أصل أو تسوية التزام بين اطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل، وعلي بيّنة من الحقائق يتعاملان بإرادة حرة.
- **التكلفة التاريخية**: هي القيمة المالية الأصلية للعنصر الاقتصادي. وتعتمد تكلفة تاريخية على افتراض ثبات وحدة القياس. وفي بعض الأحوال، يمكن أن يتم عرض الأصول والالتزامات بتكاليفها التاريخية، كما لو لم يكن هناك أي تغيير في القيمة منذ تاريخ الاستحواذ عليها. (Paul , 2013)

#### المحاور الأساسية للدراسة

- **المحور الأول**: مفهوم القياس المحاسبي
- **المحور الثاني**: القيمة العادلة
- **المحور الثالث**: الميزانية
- **المحور الرابع**: القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لعناصر التثبيتات المؤسسة

#### 1- مفهوم القياس المحاسبي

يمكننا من خلال القياس المحاسبي مقارنة الأحداث التي تحدث في المؤسسة بالأعداد سواء في الماضي، الحاضر أو المستقبل، ويعتبر من أهم وظائف المحاسبة، حيث يلعب دوراً مهماً في توفير معلومات محاسبية ذات جودة تفيد في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة.

#### 1-1- تعريف القياس المحاسبي:

#### 1-1-1- تعريف جمعية المحاسبين الأمريكية

عرفته جمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) في أحد التقارير الصادرة عنها سنة 1966 كونه "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة (الحياي، 2007ص 100).

### 1-1-2- تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

لقد عرف القياس المحاسبي على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والافصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن المركز المالي وقائمة الدخل وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة. (موزارين و بربري، 2018، ص58)

### 1-2- طرق وأساليب القياس المحاسبي:

تشتمل أساليب القياس المحاسبي على مجموعة من الأساليب القياسية المتبعة في المحاسبة وتتمثل في: (السيد، 2009، ص182)

### 1-2-1- أساليب قياس أساسية أو مباشرة:

تحدد فيها عملية القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس دون الحاجة إلى عملية الاحتساب أو علاقات رياضية بين الخواص محل القياس، ويتبع هذا الأسلوب مثلاً في قياس تكلفة آلة ما، وذلك من خلال ثمنها في فاتورة الشراء؛

### 1-2-2- أساليب القياس التحكيمية

تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة، ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشر، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية؛

### 1-2-3- أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة

عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة، لا بد من قياس قيمته بطريقة غير مباشرة باستخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب؛

### 1-3- خطوات القياس المحاسبي

يمر القياس المحاسبي عبر عدة خطوات حتى يصل إلى القيمة المراد الحصول عليها وتتمثل في: (السعدي، 2009، ص11)

- تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية؛
- تسجيل العمليات وبناء على دليل موضوعي قابل للتحقيق؛
- تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة؛
- تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة، ويتم تلخيص العمليات في شكل تقرير أو قائمة.

### 2- القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة لقيمة السوقية للأصل حيث أن القيمة التاريخية لا تعتبر قيمة عادلة ولا القيمة الدفترية.

## 1-2- تعريف القيمة العادلة

حسب تعريف معايير المحاسبة الدولية وفي المعيار الدولي رقم 32 عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت. (حمدي و نويلي، 2012)

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يتم الاتفاق عليه لاستبدال الموجودات أو تسوية مطلوبات بين على اطلاع ورغبة ذوي مصلحة. (الآغا، 2013، ص 35)

يمكن القول أن القيمة العادلة هي تلك القيمة التي يتم التوصل إليها وفقا لفروض معينة وفي زمن معين وبطرق محاسبية تتناسب مع الغرض من تحديد تلك القيمة وتحظى بقبول الأطراف المعنية.

## 2-2- أساليب قياس القيمة العادلة

لقد تعددت أساليب قياس القيمة العادلة وأهمها:

### 2-2-1- بالنسبة لمعايير المحاسبة الدولية

لقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

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

### 2-2-2- بالنسبة للمعيار الأمريكي رقم 157: (شنوف و زاوي، 2009، ص 13)

وفق هذا المعيار حددت ثلاث طرق لقياس القيمة العادلة:

- طريقة السوق: تشير إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق التي تعتمد على الأسعار الملاحظة، وباقي المعلومات التي يتحصل عليها من تعاملات السوق المتعلقة بأصل والتزامات مماثلة أو قابلة للمقارنة؛
- طريقة الدخل: تقوم على تقدير القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية، أو الدخل والمصاريف، أي التقييم عن طريق الاستحداث؛
- طريقة التكلفة: تشير إلى تكلفة الاستبدال، والتي تمثل تكلفة الحصول على أصل مشابه وبالطاقة الإنتاجية نفسها أو إمكانية الخدمة.

## 3-2- أهمية القياس والإفصاح بالقيمة العادلة (حماد، 2003، ص 59)

- للإفصاح بالقيمة العادلة أهمية كبيرة يمكن إنجازها فيما يلي:

- يتسم بأنه أكثر ملائمة وموثوقية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية؛
- قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغيرية أكبر مقارنة بالتكلفة التاريخية؛
- معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية؛
- القياس والافصاح على أساس القيمة العادلة يساعد المؤسسات الاقتصادية على التخصيص المثل لمواردها والحفاظ عليها؛
- تعكس الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية؛
- تساعد في عمليات التقييم واتخاذ القرارات المناسبة بالنسبة للمستثمرين.

### 3- الميزانية

تعتبر القوائم أو الكشوفات المالية مخرجات النظام المحاسبي، وتعطي معلومات مالية عن المؤسسة الاقتصادية لكل المستخدمين الذين بحاجة إليها، وأهم هذه القوائم المالية هي الميزانية، والتي تعبر عن الوضعية المالية للمؤسسة في فترة زمنية معينة، من خلال عرضها لممتلكات المؤسسة وما عليها من التزامات، كما تساعد في اتخاذ القرارات المناسبة تتناسب والنتائج المتوصل إليها.

### 3-1- مفهوم الميزانية

تعرف الميزانية وفق النظام المحاسبي المالي في المادة 32 من المرسوم التنفيذي 156/08 بأنها تحدد الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، يبرز عرض الأصول والخصوم داخل الميزانية الفصل بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية. (عطية، 2009، ص 10)

كما تعرف على أنها تصوير للوضع المالي للمؤسسة في لحظة زمنية، وعليه فإن محتويات الميزانية هي عناصر لحظية وتعرف محاسبا بالأرصدة، وللميزانية جانبان، الخصوم وتشمل على التزامات المؤسسة تجاه الآخرين، والثاني بالأصول وتعني الموجودات الخاصة بالمؤسسة وحقوقها على الآخرين.

تصف الميزانية بصفة منفصلة عناصر الأصول وعناصر الخصوم، وتبرز العناصر التالية: (الجريدة الرسمية، 2009، ص

23)

✓ في الأصول:

- التثبيتات المعنوية؛
- التثبيتات العينية؛
- الإهلاكات؛
- المساهمات؛
- الأصول المالية؛
- المخزونات؛

- أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- الزبائن، المدينين الآخرين، والأصول الأخرى المماثلة؛
- خزينة الأموال الإيجابية ومعدلات الخزينة الإيجابية.
- ✓ في الخصوم:
- رؤوس الموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال الصادر (في حالة الشركات) والاحتياطات، النتيجة الصافية للسنة المالية والعناصر الأخرى؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة)؛
- المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة (منتجات مثبتة مسبقا)؛
- خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

من أجل الحكم على درجة المخاطرة التي تتعرض لها المؤسسة وتقدير التدفقات النقدية لها في المستقبل، فإنه يجب تحليل الميزانية وتحديد مدى سيولة المؤسسة ومرونتها المالية. (دونالدوكيز و وآخرون، 1999، ص 224)

### 3-2-2- شكل الميزانية: (الجريدة الرسمية، 2009، ص 24)

### 3-2-3- ميزانية الأصول حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يمكن إدراجها من خلال الشكل التالي:

### الشكل (01): ميزانية الأصول حسب SCF

ميزانية					28	
السنة المالية الختلة من .....					الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	
					28	
N - 1	N	N	N	ملاحظة	الأصل	
حسابي	حسابي	احتياطي	إجمالي			
					<b>أصول غير جارية</b> فارق بين الاختصاص - الملتحق الإيجابي أو السلبي تقييانات معنوية تقييانات معنوية أراضي مبان تقييانات معنوية أخرى تقييانات منقول استجازها تقييانات بحري إنجازها تقييانات مالية سندات موضوعة موضع معاملة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى متحققة فروض و أصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصل <b>مجموع الأصول غير الجارية</b>	
					<b>أصول جارية</b> مخزونات و منتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة و استثمارات معاملة الزبائن المدينون الآخرون الضرائب و ما شابهها حسابات دائنة أخرى و استثمارات معاملة الموجودات و ما شابهها الأموال الموقوفة و الأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة <b>مجموع الأصول الجارية</b> <b>المجموع العام للأصول</b>	

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، قرار يحدد

قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 28.

أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من SCF التثبيبات)

### 3-2-2- ميزانية الخصوم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

يمكن إدراجها من خلال الشكل التالي:

الشكل (01): ميزانية الخصوم حسب SCF

29		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
ميزانية					
السنة المالية المقفلة في .....					
N-1	N	ملاحظة	الخصوم		
			<b>رؤوس الأموال الخاصة</b>		
			رأس مال تم إصداره		
			رأس مال غير مستعان به		
			علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1)		
			فوارق إعادة التقييم		
			فارق المعادلة (1)		
			نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1))		
			رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد		
			<b>حصة الشركة المدمجة (1)</b>		
			<b>حصة ذوي الأقلية (1)</b>		
			<b>المجموع 1</b>		
			<b>الخصوم غير الجارية</b>		
			قروض و ديون مالية		
			ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)		
			ديون أخرى غير جارية		
			مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا		
			<b>مجموع الخصوم غير الجارية (2)</b>		
			<b>الخصوم الجارية</b>		
			موردون و حسابات ملحقه		
			ضرائب		
			ديون أخرى		
			خزينة سلبية		
			<b>مجموع الخصوم الجارية (3)</b>		
			<b>مجموع عام للخصوم</b>		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

المصدر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، المؤرخ في 25 مارس 2009، قرار يحدد

قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، ص 29.



### 3-3- مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تقييم عناصر الميزانية:

تعتبر عملية التقييم من العمليات التي تقوم بها أي مؤسسة من أجل مقارنة الأداء الفعلي مع ما تم تحقيقه من أهداف، بحيث إن عدم الاهتمام بهذا الجانب سيضر الشركة مع مرور الوقت. ويمثل تقييم عناصر الميزانية أحد الأمور الهامة للمستخدمين، لأنها توفر الأسس التي يمكن استخدامها لتقدير ما إذ كانت المؤسسة تملك موارد مناسبة ومتاحة للتشغيل. سنتطرق هنا إلى المقارنة بين التقييم بالقيمة العادلة والتقييم بالتكلفة التاريخية لعناصر الميزانية، ويمكن إيجاز ذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (01): المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تقييم الميزانية

القيمة العادلة	التكلفة التاريخية	المقارنة	
تعتمد على الأسعار في الأسواق المالية النشطة، فلذلك تراعي القوة الشرائية وبالتالي تتجنب أخطاء وحدة القياس	تعتمد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية وهذا يجلب أخطاء وحدة القياس	لأخطاء وحدة القياس	معايير المقارنة
عند حدوث تغيرات في القيمة خلال الدورة يعاد تقييم ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة لنفس الدورة، ولهذا تتجنب أخطاء التوقيت	تأجيل الاعتراف بالمكاسب وخسائر للدورات السابقة إلى الدورات اللاحقة ولهذا تحتوي على أخطاء التوقيت	لأخطاء التوقيت	
أقل قدر من الموثوقية في ظل غياب السوق النشط	أكثر قدرا من الملائمة	الملائمة	معايير التقييم
أقل قدر من الموثوقية في ظل غياب السوق النشط	تحقق أكبر قدر من الموثوقية	الموثوقية	

المصدر: هيئة طيبش، دور القيمة العادلة في تحقيق مصداقية المركز المالي، مذكرة ماستر محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2015،

ص66.

### 4- القياس المحاسبي بالقيمة العادلة لعناصر الشبكات لمؤسسة ميزانية سنة 2015

في هذا الجانب سيتم التطرق إلى طريقة القياس المعتمدة من طرف المؤسسة وهي طريقة التكلفة التاريخية لمجموعة من عناصر الأصول لميزانية 2014 المتمثلة في (الأراضي، المباني، معدات تقنية)، ثم نقوم بإعادة القياس وفق القيمة العادلة لنفس العناصر مع توضيح الفروقات.

### 1-4- تقديم ميزانية المؤسسة لسنة 2015

يتم تقديمها وفق الجدول التالي:

أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من SCF التثبيات)

الجدول(02): الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنة 2015. المبالغ  $10^3$

المبالغ	الخصوم	ق.م.ص	إ.و.م	ق.إ	الأصول
	<u>رأس المال</u>				<u>أصول غير جارية</u>
52000	رأس مال الشركة	7000	-	7000	تثبيات معنوية
13500	احتياطات	20800	2200	23000	بنايات
8000	مؤونات الأعباء والخطار	7200	4800	12000	معدات وأدوات تقنية
-10000	نتيجة السنة المالية قبل الضريبة	8500	8500	17000	معدات النقل
	<u>خصوم غير جارية</u>				<u>أصول جارية</u>
12000	موردو التثبيات	10500	500	11000	مخزون بضاعة
	<u>خصوم جارية</u>	6500	3500	10000	مواد أولية ولوازم
12000	موردو المخزونات	10000	-	10000	منتجات تامة
24000	موردو الخدمات	12000	-	12000	سندات المساهمة
22000	أوراق الدفع	7000	-	7000	كفالات مدفوعة
		13000	-	13000	مدينو الاستغلال
		6500	3500	10000	زبائن
		5000	-	5000	اوراق القبض
		12000	-	12000	بنوك الحسابات الجارية
		5500	-	5500	الصندوق
133500	المجموع	133500	26000	159500	المجموع

المصدر: من كشوفات المؤسسة

2-4 طريقة القياس المعتمدة من طرف المؤسسة

تعتمد المؤسسة في تقييمها لعناصر الميزانية على مبدأ التكلفة التاريخية وتكون وفق الآتي حيث سنتطرق إلى جانب التثبيات (الأصول غير الجارية) من الميزانية:

من كشوفات المؤسسة نجد أنها تملك بنايات تقدر مساحتها بـ 1000 م<sup>2</sup>، كما لها معدات تقنية ومعدات نقل، مع العلم أنه المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الخطي لجميع تثبياتها القابلة للإهلاك.

نعرض طريقة تقييم الأصول غير الجارية كما يلي:

الجدول(03): تقييم عناصر التثبيات وفق التكلفة التاريخية

البيان	المساحة م <sup>2</sup>	مبلغ الحيازة	معدل الإهلاك	الإهلاك التراكم	القيمة المحاسبية الصافية
حـ / 213 بنايات	1000	230000	2%	22000	208000
حـ / 215 معدات تقنية	--	120000	10%	48000	72000
حـ / 218 معدات النقل	--	300000	20%	150000	150000
المجموع	--	650000		220000	430000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على الميزانية السابقة ومعلومات من كشوفات المؤسسة.

3-4 تطبيق القياس بالقيمة العادلة لعناصر التثبيات

نقوم بعملية القياس بالقيمة العادلة عوض التكلفة التاريخية للعناصر التي توفرت على القيمة السوقية.

#### 4-1-1- بالنسبة للبناءات

بعد معرفة سعر البناء في السوق يخضع لمعامل التصحيح حيث:

$$\text{معامل التصحيح} = \text{العمر الافتراضي للمبنى} \times \text{معامل الصيانة.}$$

$$\text{القيمة السوقية (الحقيقية) للبناءات} = \text{السعر الحالي للمبنى} \times \text{مساحة المبنى}$$

$$\text{القدم التجاري} = \text{القيمة الحقيقية للمبنى} \times \text{معامل التصحيح}$$

$$\text{القيمة المحاسبية الصافية} = \text{القيمة الحقيقية للمبنى} - \text{القدم التجاري}$$

إذا لحساب القيمة الحقيقية لبناءات المؤسسة نأخذ مبلغ 20000 دج سعر السوق للمتر المربع الواحد ومنه:

$$\text{القيمة الحقيقية لمبنى المؤسسة} = 1000 \times 20000 = 20000000 \text{ دج.}$$

معامل التصحيح = (2004-2015) x 1,2 معامل صيانة رديئة = 14.4%. ومنه نحصل على الجدول التالي:

الجدول(04): قياس قيمة المباني بالقيمة العادلة

البيان	المساحة م <sup>2</sup>	سعر المتر المربع الواحد	المبلغ	معامل التصحيح	القدم التجاري	القيمة المحاسبية الصافية
حـ / 213 بناءات	1000	20000	20000000 دج	14.4%	2880000	17120000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

#### 4-1-2- المعدات التقنية

بأخذ القيمة الحالية للمعدات نطبق عليها تخفيض القدم المصحح والذي يأخذ بمعامل صيانة 1.1 (صيانة رديئة)، وتخفيض نظري بمتوسط 11%، ومنه:

$$\text{معامل القدم} 8 \text{ سنوات (متوسط عمر المعدات)} \times 0.11 = 0.88$$

$$\text{القدم النظري المصحح} = 1.1 \times 0.88 = 96\%$$

السعر الحالي للمعدات قدر بـ 17200000 دج، الجدول الموالي يوضح قياس المعدات بالقيمة العادلة.

الجدول(05): قياس قيمة المعدات بالقيمة العادلة

البيان	المبلغ	معامل التصحيح	القدم التجاري	القيمة المحاسبية الصافية
حـ / 215 معدات تقنية	17200000 دج	96%	16512000	688000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

#### 4-1-3- معدات النقل

تمتلك المؤسسة سيارة نفعية و3 شاحنات كل منها بمبرد، وقدرت القيمة الحقيقية لكل منهم بـ السيارة:

2000000 دج، الشاحنات كل واحدة بـ 7000000 دج، أي بمجموع كلي 23000000 دج. والجدول الموالي

يوضح قياس معدات النقل بالقيمة العادلة:

أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة ودوره في تحقيق جودة القوائم المالية (الصف الثاني من SCF التثبيتات)

**الجدول(06): قياس قيمة المعدات بالقيمة العادلة**

البيان	المبلغ	معامل التصحيح	القدم التجاري	القيمة المحاسبية الصافية
حـ/ 218 معدات النقل	23000000 دج	%60	13800000	9200000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

نلاحظ ارتفاع قيمة معدات النقل ما يعبر عن قيمتها في الواقع وأصبح لها قيمة صافية جديدة.

**4-4 مقارنة بين القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة**

بعد قيامنا بالقياس بالقيمة العادلة لبعض عناصر التثبيتات لميزانية المؤسسة نقوم الآن بالمقارنة بين القياس المعتمد من

طرف المؤسسة وفق التكلفة التاريخية وبين القياس الذي اعتمدها وفق القيمة العادلة.

توصلنا على الجدول التالي:

**الجدول(07): مقارنة بين القياس بالتكلفة التاريخية والقيمة العادلة (الوحدة دج).**

البيان	القياس وفق التكلفة التاريخية			القياس وفق القيمة العادلة		
	القيمة الاسمية	الإهلاك المتراكم	ق م ص	القيمة الحقيقية	القدم التجاري	ق م ص
البناءات	23000000	2200000	20800000	20000000	2880000	17120000
معدات تقنية	12000000	4800000	7200000	17200000	16512000	688000
معدات النقل	17000000	8500000	8500000	23000000	13800000	920000

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد على المعلومات السابقة.

من خلال الجدول نلاحظ أنه بالقياس بالقيمة العادلة نلاحظ وجود انخفاض في قيمة كل من البناءات والمعدات

التقنية، بالنسبة للبناءات يرجع الانخفاض بسبب تدهور القيمة الحقيقية، وانخفاض المعدات التقنية راجع لارتفاع معامل التصحيح.

أما فيما يخص معدات النقل فعرفت ارتفاعا في قيمتها السوقية وكذا ارتفاع قيمتها المحاسبية الصافية وهذا يعبر عن

القيم الحالية الحقيقية للتثبيتات.

**4-5 ميزانية المؤسسة بعد إعادة القياس بالقيمة العادلة**

من أجل توضيح الفرق أكثر بين القياس بالتكلفة التاريخية والقياس بالقيمة العادلة وبعد جملة التغييرات التي قمنا نقدم

ميزانية المؤسسة بعد القياس بالقيمة العادلة.

الجدول(08): الميزانية المحاسبية للمؤسسة لسنة 2015 بعد القياس بالقيمة العادلة. المبالغ  $10^3$

المبالغ	الخصوم	ق.م.ص	إ.و.م	ق.إ	الأصول
	<u>رأس المال</u>				<u>أصول غير جارية</u>
52000	رأس مال الشركة	7000	-	7000	تثبيات معنوية
13500	احتياطيات	17120	2880	20000	بنايات
8000	مؤونات الأعباء والخطار	688	16512	17200	معدات وأدوات تقنية
21492-	نتيجة السنة المالية قبل الضريبة	9200	13800	23000	معدات النقل
	<u>خصوم غير جارية</u>				<u>أصول جارية</u>
12000	موردو التثبيات	10500	500	11000	مخزون بضاعة
	<u>خصوم جارية</u>	6500	3500	10000	مواد أولية ولوازم
12000	موردو المخزونات	10000	-	10000	منتجات تامة
24000	موردو الخدمات	12000	-	12000	سندات المساهمة
22000	أوراق الدفع	7000	-	7000	كفالات مدفوعة
		13000	-	13000	مدينو الاستغلال
		6500	3500	10000	زبائن
		5000	-	5000	اوراق القبض
		12000	-	12000	بنوك الحسابات الجارية
		5500	-	5500	الصندوق
122008	المجموع	122008	40692	162700	المجموع

المصدر: إعداد الباحثة بالإعتماد على الجدول رقم 2 والمعلومات السابقة

من الميزانية أعلاه نلاحظ تغير جذري في قيم التثبيات، حيث نلاحظ زيادة في القيمة الحقيقية للمباني وهو ما يعبر عن القيمة السوقية لها في المقابل نجد انخفاض في قيمتها المحاسبية الصافية. كذلك نلاحظ ارتفاع في القيمة بالنسبة للمعدات التقنية مقارنة بالتكلفة التاريخية وانخفاض كبير في القيمة المحاسبية الصافية راجع إلى الارتفاع الكبير في معدل الاهتلاك (معامل تصحيح القدم)؛ أما فيما يخص معدات النقل فنلاحظ من الميزانية أعلاه ارتفاع قيمتها الحقيقية بشكل كبير جدا وهذا نتيجة لارتفاع الأسعار في سوق السيارات في الآونة الأخيرة. يوجد أثر بارز للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة على الميزانية وهو ما يفسر التغير في قيمة النتيجة حيث زادت قيمة الخسارة بمبلغ 11492000 دج.

#### الخاتمة:

من خلال تناولنا لموضوع الدراسة نجد أن القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية قد أثبتت عدم قدرتها على عكس الواقع الحالي للمؤسسة، على عكس القيمة العادلة حيث تعتبر أمراً ضرورياً من أجل معرفة القيم الحقيقية في نهاية السنة، للحصول على قوائم مالية ذات شفافية ومصداقية عالية.

ومن خلال الدراسة الميدانية للمؤسسة "أدرار حليب" توصلنا للنتائج التالية:

- القيمة الإجمالية للأصول المعاد قياسها وفق القيمة العادلة قد انخفضت عن القيمة المحاسبية المعدة من طرف المؤسسة وفق التكلفة التاريخية؛
- التقييم المعتمد من طرف المؤسسة لا يراعي تغييرات قيمة النقد وهذا ما يعطي معلومات مظللة وغير صحيحة؛
- عدم المام المؤسسة بتقنيات تطبيق القيمة العادلة خاصة في ظل غياب سوق نشط؛
- عدم الرغبة في تحمل تكاليف إضافية رغم أنها تعبر عن واقعها وتزيد من مكانتها في السوق.

#### اثبات صحة الفرضية

بعد الوقوف على الجانب النظري والجانب التطبيقي لهذه الدراسة تم التوصل إلى أن القياس المحاسبي بالقيمة العادلة يؤثر على الميزانية حيث يعطي قيم حالية مطابقة للواقع، وذات مصداقية مما يجعلها تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

#### التوصيات

- يعتبر القياس بالقيمة العادلة أداة من أدوات المحاسبة الحديثة التي تساعد المؤسسة في اتخاذ قرارات رشيدة وعليه:
- وجب على المؤسسة إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة لعناصر الميزانية وذلك للدور الذي يؤديه للوصول إلى قوائم مالية ذات مصداقية؛
  - توفير بيئة محاسبية للمؤسسات من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات؛
  - على المؤسسات العمل بمعايير المحاسبة الدولية للوصول للممارسات المحاسبية الدولية ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية.

المصادر والمراجع:

1. دونالدوكيز، و وآخرون. (1999). المحاسبة المتوسطة (المجلد 1). (أحمد حجاج، و سلطان السلطان، المترجمون) الرياض السعودية: دار المريخ للنشر.
2. سيد عطاء الله السيد. (2009). المفاهيم المحاسبية الحديثة (المجلد 1). عمان: دار الياض للنشر والتوزيع.
3. طارق عبد العال حماد. (2003). موسوعة المعايير المحاسبية الدولية القياس والتقييم المحاسبي. مصر: الدار الجامعية.
4. عبد الرحمن عطية. (2009). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. الجزائر: جيطلي للنشر.
5. وليد ناجي الحياي. (2007). نظرية المحاسبة. الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة الدنمارك.
6. ابراهيم خليل السعدي. (2009). مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 29، 11.
7. النجار جميل حسن. (2013). أثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 9، 3.
8. عبد المجيد موزارين، و محمد أمين بربري. (2018). القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي. مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 19، 58.
9. Paul Jajairam.(2013). Fair Value Accounting VS. Historical Cost Accounting , Review of Business Information Systems , Volume 17, Number 1, First Quarter 2013
10. تامر بسام الأغا. (2013). أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. غزة فلسطين: كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة.
11. يونس خالد جمعة. (2011). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الاسهم: دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية. غزة فلسطين: كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة.
12. شعيب شنوف، و أسماء زاوي. (2009). دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية. الملتقى الوطني حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية (صفحة 13). الجزائر: جامعة سطيف.
13. فلة حمدي ، و نجلاء نويلى. (2012). استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات الحوكمة. حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري (صفحة 82). الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة.
14. الجريدة الرسمية . (2009). قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.