

أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)

وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية

خلف الله بن يوسف دكتور محاضر ب بالمركز الجامعي بافلو

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.

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 لدا مستخدميها 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 .

وخلصت هذه الدراسة إلى وجود فروق جوهرية بين الأرقام المحاسبية للقوائم المالية وأساليب القياس طريقة التكلفة التاريخية المعدلة بوحدة النقد الثابتة والأرقام المحاسبية للقوائم المالية التقليدية أي المعدلة على أساس التكلفة التاريخية وهو ما يبين مدى تأثير الإفصاح المحاسبي والقياس وفق القيمة العادلة على مصداقية وملائمة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبي مالي، إفصاح محاسبي، قيمة عادلة، تكلفة تاريخية، قياس محاسبي

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 decisions 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.

This study concluded that there are significant differences between the accounting figures of the financial statements and methods of measurement method historical cost adjusted unit fixed cash accounting and numbers of conventional financial statements of any modified on the basis of historical cost, which shows the extent of the impact of accounting disclosure and measurement in accordance with the fair value of the credibility and appropriate published financial information in Financial Statements.

Key words: accounting system financial, accounting of disclosure, fair value, historical cost, an accounting measure

أولاً: مفاهيم عامة حول الإفصاح

1-1 تعريف الإفصاح:

في عالم سريع ومعقد العلاقات ومتطور الاحتياجات ومتشابك التأثيرات، فإن النظام المحاسبي عليه مهمة مسايرة 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 المحاسبية¹.

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 والعدالة².

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 القرارات³

1-2 : أنواع الإفصاح المحاسبي:

إن التطور الكبير في الفكر المحاسبي وماصاحبه 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 مضللة⁴.

❖ الإفصاح العادل: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية التي تخدم جميع الفئات⁵.

❖ الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشمل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار فضلاً على أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد⁶.

❖ 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 الداخلية⁷.

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

ركزت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير الدولية (IASB) وهي التسمية الجديدة للجنة المعايير المحاسبية الدولية بعد عملية الهيكلة، في كافة المعايير التي أصدرتها على الإفصاح حيث بلغ عدد المعايير 41 معياراً سارية المفعول إلى غاية نهاية سنة 2013 منها 28 معياراً محاسبياً تحت التسمية القديمة (IAS) و13 معياراً تحت التسمية الجديدة معايير التقارير (IFRS) حيث نجد في نهاية كل معيار توجد متطلبات الواجب تقيدها 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 تفصح 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 تفصح 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 مفسح 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 مفسح 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 ممارستها 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

تفصح 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 المستمكة 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 المستمكة....الخ ؛
- ❖ بعد نهاية فترة إعداد التقارير المالية وقبل المصادقة على إصدار التقارير المالية ؛
- ❖ تفصح المؤسسة المشتري عن المعلومات التي تمكن مستخدمي تقاريرها المالية عن 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 الحدث⁸.

التعريف (الثاني): القياس المحاسبي هو تعيين أرقام للظواهر الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية في ضوء ملاحظة الماضي والحاضر وطبقا لقواعد معينة⁹.

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 الختامية¹⁰

ومن خلال هذه التعريفات يمكن استنتاج خصائص القياس في المحاسبة فيما يلي¹¹:

(1)- إن القياس في المحاسبة هو ذلك القياس الذي يهتم بتعيين القيم النقدية للأحداث المالية والاقتصادية 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 وسعرية وأخرى وصفية، ويقوم القياس المحاسبي على الأساليب الكمية والسعرية 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 مثلاً.

(3) - إن القياس يتأثر بعدة عوامل كإختلاف الأسس والأدوات المستخدمة ضمنه وعوامل التقدير والتفاوت والتشاورم 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، ورياضياً يمكن التعبير عنها أن القيمة المقدرة تابعة للقيمة الحقيقية.

1-2: مكونات القياس المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي عملية تجمع عدة عناصر ومركبات أساسية لا يقوم إلا بها والتي تتمثل في¹²:

(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، فالركيزة 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، فضلا عن مستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي NOSFA.157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وفق العناصر الآتية¹³:

1- مدخل السوق :

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية pvt) اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعا 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 التقادم 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 القياسية¹⁴.

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 والمترابطة والتي ينبغي النظر في تفاعلها 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 والمنتقي، 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 تغيير في السياسات المتبعة في تقدير الخسائر والمؤونات وتغيير 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 وللأغراض 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"¹⁵.

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"¹⁶

- مزايا وعيوب التكلفة التاريخية.

1- مزايا التكلفة التاريخية¹⁷:

- فمن وجهة نظر تاريخية فإن مبدأ التكلفة التاريخية وجد في وقت كانت تمثل فيه التزامات المؤسسة العنصر الأهم بالنسبة للأطراف الخارجية وبانتقال تلك الأهمية إلى الربح تطلب ضرورة وجود معلومات أنية 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 .
- تماشيتها والمبادئ المحاسبية: وفي هذا يقول Yuri Ljiri تمثل التكلفة التاريخية القياس الأكثر موضوعية، والأكثر مصداقية من الطرق البديلة لها وتسمح أيضا بتفادي 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 التاريخية¹⁸ :

- إن مبدأ التكلفة التاريخية يقوم على فرضية ثبات الأسعار، هذه الفرضية التي لم يعد قبولها ممكنا وغير منطقيا في البيئة الاقتصادية 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 ومصداقية القوائم المالية ووضعية مركزها المالي والربحي السنوي المحقق.
- إن مبدأ التكلفة التاريخية لا يهتم بالإنخفاض الحاصل للأصول والموارد الاقتصادية المؤسسة والذي لا يتم إثباته محاسبيا بتخفيضه من الربح المحقق (بزيادة المخصصات أو إثبات التدني)، وبالتالي يتآكل الرأسمال الاقتصادي 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 لانجلترا ويلز في إحدى توصياته: إن البيانات المعدة على أساس النفقة التاريخية ذات مقدرة محدودة، فوحدات النقد التي تثبت بها العمليات المحاسبية لا تعتبر مقياسا 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 التاريخية¹⁹.

-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 اعتبارا من 2007/11/15 م وقد تم بناء هذا المعيار تحت فرضية أن الأسواق تتضمن عدالة الأسعار وأحسنها قياسا، وبالتالي فقد عرف هذا المعيار القيمة العادلة كما يلي: المبلغ الذي يمكن أن يتم به شراء أصل أو بيعه أو تحمل

إلتزام 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 إلتزام بين طرفين يتوافر لكل منهما الرغبة في التبادل أو القدرة على إتمام الإلتزام على بينة من الحقائق وبارادة حرة.

لقد جمعت التعاريف السابقة على أن مفهوم القيمة العادلة يدور حول المرتكزات التالية²⁰

- 1- **القيمة:** وهي الأرقام المعبرة عن الخاصية التي تم قياسها
- 2- **الإنسان:** فالقيمة تعتبر حكما 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 لبدل وأداة القياس فأهمية العدالة مطلب ضروري لتحقيق موضوعية القياس وقد أجمعت الهيئات المهنية المحاسبة على أن مرتكز العدالة يحقق الشروط التالية:

❖ **الرغبة في التعامل:** بين الأطراف المشتركة في العملية بعيدا عن الإنتهاز والاستغلال والإجبار والإكراه

❖ **المعرفة:** أي أن ظروف تحديد القيمة تمت في إطارها العادي بشفافية ومصداقية 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 العادلة²¹:**

1- **مزايا القيمة العادلة:**

- تعكس القيمة العادلة العوامل المتواجدة في السوق، ضمن نتيجة تفاعل هذه العوامل مجتمعة ومرتبطة بها بحيث تتبع وضعيات السوق إرتفاعا وانخفاضا، وبالتالي تزيد من شفافية المعلومات المتداولة في السوق وفاعليته..

- تعكس القيمة العادلة المنظور للإقتصادي 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 والإلتزامات.

- توفر القيمة العادلة مدخلا لعملية اتخاذ القرار (مالية، استثمارية... الخ) من خلال تشخيص واقع المؤسسة الحالي والمستقبلي وإجراء المقارنات الضرورية، وبالتالي ملائمة القياس المحاسبي وفق العدالة 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 ففرضية المنافسة التامة في السوق النشط هي فرضية نظرية لا يمكن تحققها 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 منافعه 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 3-157: المتعلق بالإفصاح عن القيمة العادلة في الأسواق غير النشطة؛

تعديل رقم 4-157: المتعلق بتحديد القيمة العادلة في حالة تدني مستوى النشاط بشكل هام²².

ثالثا : المقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة :

أولا: 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	الميزانية العمومية هي الوسيلة الأساسية لنقل المعلومات للمساهمين.	الميزانية العمومية هي وسيلة لمعرفة المركز المالي الافتراضي للشركة

<p>➤ قائمة الدخل هو الأداة الرئيسية لنقل المعلومات حول قيمة الشركة للمساهمين، وليس الميزانية العمومية.</p>	<p>➤ قائمة الدخل لا تبلغ عن قيمة ولكنها تقيس التغيرات الدورية في القيمة وبالتالي فإنها تبلغ عن المخاطر</p>	
<p>تخلق فرصا لإدارة الأرباح</p>	<p>الأرباح هي التغيرات في القيمة وعلى هذا النحو لا يتوقع تغيرات قيمة في المستقبل ولذلك فإن الأرباح المستقبلية والقيم المستقبلية مبهما وبالتالي لا يمكن التنبؤ بإدارة الأرباح</p>	<p>إدارة الأرباح</p>

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 لا بد 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 تكميلية وفقا للقيمة العادلة لتزداد 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) (39) لا بد لمحاسبة القيمة العادلة أن تلبى 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 تفتقر 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 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 قيمتها السوقية²³.

❖ **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 المالية²⁴.

❖ **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 للجزائر²⁵

❖ **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 وحدثة 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، محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة²⁶.

❖ **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصدقية 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 قلتها²⁷.

ذلك أن تبني النظام المحاسبي يؤدي حتماً 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 : فمازالت المقررات لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستذكار على حساب الإبداع وهذا راجع أساساً غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علماً قائماً بذاته²⁸.

الجانب التطبيقي :

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

المؤشرات الإحصائية		العبارات	الرقم
مستوى المعنوية	معامل الارتباط		
0.000	** 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	** 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	** 0.571	الإفصاح عن طبيعة السياسات والأساليب الخاصة بالأدوات المالية يؤدي إلى توليد تقارير مالية ذات جودة عالية	3
0.000	** 0.605	الإفصاح والشفافية على أساس القياس المستخدمة في إعداد بنود القوائم المالية	4
0.000	** 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	** 0.594	التزام المؤسسة بعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية سنوياً بشكل ثابت على الأقل تقدير يؤدي إلي توليد تقارير ذات جودة عالية	6
0.000	** 0.587	الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت له اثر على توليد تقارير مالية	7

0.00 0	** 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
0.00 0	** 0.444	الإفصاح عن المعلومات غير المالية له اثر توليد تقارير مالية ذات جودة عالية في ظل SCF	9

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

** الارتباط الإحصائي عند مستوى 0.05

• التحليل الإحصائي:

من خلال الجدول رقم (1-2) يتضح أن معامل الارتباط تراوحت قيمته بين 0.390^{**} عند مستوى الدلالة 0.05 في الفقرة رقم 2 (الإفصاح عن القوائم المالية وفق أساس الاستحقاق المحاسبي، باستثناء المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ذات عالية) كأصغر قيمة، وعند مستوى الدلالة 0.05 في الفقرة رقم 5 (الإفصاح عن طبيعة ومقدار التقدير المحاسبي والذي له تأثير في الفترة الحالية والمستقبلية له اثر في إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية) كأكبر قيمة بـ: 0.653^{**} وبذلك تعتبر فقرات المجال الرابع صادقة لما وضعت لقياسه.

1. قواعد التقييم والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي : في ما يلي عرض لتقييم قواعد التقييم والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (1-3) : قواعد التقييم والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي.

المحور الثاني: قواعد التقييم والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي الجديد				العبارة	
غير موافق	محايد	موافق	التكرار		
8	30	90	التكرار	1	إن تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية دورا فعال في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي أم تعتمد مؤسستكم على أساس التكلفة التاريخية في التقييم
6,3	23,4	70,3	النسبة %		
14	24	90	التكرار	2	يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع احتياجات مؤسستكم
10,9	18,8	70,3	النسبة %		
19	23	86	التكرار	3	هناك تكامل بين النتيجة المحاسبية

14,8	18,0	67,2	النسبة%	والنتيجة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي	
17	27	84	التكرار	4 هناك رفض من طرف المهنيين المحاسبين وخبراء المحاسبة في تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة	
13,3	21,1	65,6	النسبة%		
15	33	80	التكرار	5 يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق	
11,7	25,8	62,5	النسبة%		
16	29	83	التكرار	6 يتطلب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية توفر الأسواق الجاهزة والأسواق المالية	
12,5	22,7	64,8	النسبة%		
14	24	90	التكرار	7 تعاني الجزائر من بطء مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد	
10,9	18,8	70,3	النسبة%		
29	18	81	التكرار	8 يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتوفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية من أجل ضمان تطبيق فعال	
22,7	14,1	63,3	النسبة%		
19	28	81	التكرار	9 هل هناك توافق بين القانون الجبائي ومهنة المحاسبة في تبني التقييم وفق طريقة القيمة العادلة في ظل الإصلاح المحاسبي	
14,8	21,9	63,3	النسبة%		
13.1	20.51	59.44	النسبة%	المجموع	

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

• القرار الإحصائي:

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفراد العينة بما يمثل ما نسبته 59.44% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أن النظام المحاسبي المالي يخضع لقواعد التقييم والقياس المحاسبي، وأن نسبة 20.51% لم يبدوا رأيهم في دراسة، وأن ما نسبته 13.1% غير موافقون على أن النظام المحاسبي المالي يخضع لقواعد التقييم والقياس المحاسبي.

وكحوصلة يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي يخضع لقواعد التقييم والقياس المحاسبي.

2. الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي : في ما يلي عرض لتقييم الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)

جدول رقم (1-4) : الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي .

المحور الرابع: الإفصاح والشفافية في ظل النظام المحاسبي المالي				العبارات	
غير موافق	محايد	موافق			
24	28	76	التكرار	1	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.
18,8	21,9	59,4	النسبة%		
12	34	82	التكرار	2	الإفصاح عن القوائم المالية وفق لأساس الاستحقاق المحاسبي ،باستثناء المعلومات الخاصة بقائمة التدفقات النقدية يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ذات عالية
9,4	26,6	64,1	النسبة%		
16	29	83	التكرار	3	الإفصاح عن طبيعة السياسات والأساليب الخاصة بالأدوات المالية يؤدي إلى توليد تقارير مالية ذات جودة عالية
12,5	22,7	64,8	النسبة%		
14	29	85	التكرار	4	الإفصاح والشفافية على أساس القياس المستخدمة في إعداد بنود القوائم المالية
10,9	22,7	66,4	النسبة%		
20	24	84	التكرار	5	الإفصاح عن طبيعة ومقدار التقدير المحاسبي والذي له تأثير في الفترة الحالية والمستقبلية له اثر في إعداد قوائم مالية ذات جودة عالية
15,6	18,8	65,6	النسبة%		
21	19	88	التكرار	6	التزام المؤسسة بعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية سنويا بشكل ثابت على الأقل تقدير يؤدي إلي توليد تقارير ذات جودة
16,4	14,8	68,8	النسبة%		

				عالية	
23	31	74	التكرار	الإفصاح عن الاسم والشكل القانوني وطبيعة عمليات المؤسسة وأنشطتها الرئيسية والمؤسسات التابعة والزميلة إن وجدت له اثر على توليد تقارير مالية	7
18,0	24,2	57,8	النسبة%		
31	33	64	التكرار	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
24,2	25,8	50,0	النسبة%		
10	20	98	التكرار	الإفصاح عن المعلومات غير المالية له اثر توليد تقارير مالية ذات جودة عالية في ظل SCF	9
7,8	15,6	76,6	النسبة%		
14.84	21.45	63.72	النسبة%	المجموع	

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

• التحليل الإحصائي :

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن أغلب أفراد العينة بما يمثل ما نسبته 63.72% من أفراد عينة الدراسة موافقون على أنه هناك إفصاح والشفافية في النظام المحاسبي المالي، وأن نسبة 14.84% غير موافقون على أن أنه هناك إفصاح والشفافية في النظام المحاسبي المالي.

وكحوصلة القول: أنه هناك إفصاح والشفافية في النظام المحاسبي المالي.

1. المحور الثاني: قواعد التقييم والقياس المحاسبي في ظل النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (1-4): الوسط الحسابي وإنحراف المعياري للمحور الثاني

البيان	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	درجة
تطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات الجزائرية دورا فعال في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي أم تعتمد مؤسساتكم على أساس التكلفة التاريخية في التقييم.	2.64	0.598	عالية
يتوافق مضمون النظام المحاسبي المالي مع إحتياجات مؤسساتكم	2.59	0.681	عالية
هناك تكامل بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي	2.52	0.742	عالية

عالية	0.721	2.52	هناك رفض من طرف المهنيين المحاسبين وخبراء المحاسبة في تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة
عالية	0.699	2.51	يتميز النظام المحاسبي المالي بالوضوح وسهولة التطبيق
عالية	0.699	2.52	يتطلب تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية توفر الأسواق الجاهزة والأسواق المالية
عالية	0.681	2.59	تعاني الجزائر من بطء مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد
عالية	0.837	2.41	يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتوفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية من أجل ضمان تطبيق فعال
عالية	0.742	2.48	هل هناك توافق بين القانون الجبائي ومهنة المحاسبة في تبني التقييم وفق طريقة القيمة العادلة في ظل الإصلاح المحاسبي
عالية	0.777	2.53	المجموع

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

• التحليل الإحصائي:

تشير نتائج الدراسة الموجودة في جدول السابق إلى

موافقة أفراد العينة على عبارة " تعاني الجزائر من بطء مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد " إذ جاءت في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 2.59 برجة عالية مما يدل على أن درجة الإستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة .

كما جاءت العبارة " يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بتوفير كافة الإمكانيات المادية والبشرية من أجل ضمان تطبيق فعال " ، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 2.41، مما يدل كذلك على أن أقل متوسط حسابي لدرجة الإستجابة من طرف أفراد العينة كان لهذا العبارة وهو بدوره أكبر من درجة الموافقة المقبولة.

تم الموافقة من قبل أفراد العينة على جميع عبارات المحور وذلك بمتوسط حسابي قدره 2.53 والتي تدل على انه هناك إفصاح وقياس في ظل معايير الإقرار المالي الدولي .

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

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 \text{ أي SCF}$$

الجدول رقم (1-5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الرابع حسب الوظيفة.

المحور	الوظيفة	العدد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
انعكاس النظام المحاسبي	مراجع داخلي	03	2.51	0.65

0.39	2.48	123	إطار مالي ومحاسب	المالي على الممارسات المحاسبية للوظيفة داخل المؤسسة الاقتصادية
0.23	2.61	2	إطار جبائي	
0.39	2.48	128	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss النسخة 22
الجدول رقم (1-6): 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**	0.90
	داخل المجموعات	19.90	125	0.15		
	المجموع	19.93	127			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على برنامج Spss النسخة 22
يتضح من الجدول رقم (1-3) 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 مسابرة 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) وتوضحا لهذه المعايير من خلال لجنة التفسيرات الدائمة (SIC) ولجنة التفسيرات للمعايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية IFRIC وتعتبر

الإصلاحات التي ستشهدتها 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 المحاسبية الدولية IAS/IFRS كضرورة لمسايرة التغيرات العالمية والعولمة المحاسبية .

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

✓ **تأكيد الفرضيات وصحتها:** انطلاقا من الفرضيات التي اعتمدناها في هاته الدراسة توصلنا إلى صحة الفرضيات كالاتي:

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

فقد تحققت الفرضية من خلال اجماع أفراد العينة المستجوبة على انسجام الممارسات المحاسبية على غرار ما آل عليه الاجتهاد من تطبيق النظام المحاسبي وأثره على الممارسات المحاسبية والقواعد الجبائية فلماذا 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 بنتاج 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 مرورا 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 ازلت 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 .

الهوامش:

¹ زهير خضير ياسين العاني، أهمية الإفصاح عن الأرباح والخسائر غير الاعتيادية مع إشارة للتطبيق العراقي ،مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ،العراق ،العدد 12،2006،ص 314

² عبد الرحيم محمد عبد الرحيم قديمي، الإفصاح عن الموارد البشرية ضمن التقارير المالية في شركات المساهمة ،مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ،جامعة المسيلة ،الجزائر ،العدد 09 ،2013،ص 295

³ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة ،مطابع ذات السلاسل ،الكويت ،1990،ص 321

⁴ احمد محمد نور ،شحاتة السيد شحاتة ،مبادئ المحاسبة المالية المبادئ والمفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية ،الدار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ،2008،ص 81

⁵ Hendriksen Eldons, Accounting Theory, Fourth Edition, Home wood ,Richard lewin, 1982, p504

⁶ 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

⁷ عباس علي ميزارا ، وآخرون المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،المطابع المركزية ،عمان ،الأردن، 2006، ص 05

⁸ 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

⁹ 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

¹⁰ بالرقى تيجاني ،القياس في المحاسبة ماهيته وقيود ومدى تأثره بالتضخم ،مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،العدد 08 ،2008، ورقة ص 73.

¹¹ محمد سليم وهبة ، البيانات المالية ومعايير المحاسبة الدولية ،مجلة المحاسب المجاز ،العدد 23 ،2005،ص 15..

- ¹² 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.
- ¹³ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (21)، 2009، ص 15
- ¹⁴ 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.
- ¹⁵ أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير القيمة العادلة الملائمة والموثوقية مشكلات التطبيق، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2012، ص 121.
- ¹⁶ محمد سليم وهبة، مرجع سبق ذكره، ص 18
- ¹⁷ خالد الجعارات ومحمود الطبري، مرجع سبق ذكره، ص 240
- ¹⁸ إبراهيم خليل حيدر، مرجع سبق ذكره، ص 17
- ¹⁹ رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الازمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة لسكندرية، العدد 02، المجلد 2009، ص 46، 02.
- ²⁰ جميل حسن النجار، أثر 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، ص 03، 465.
- ²¹ 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 .
- ²² خالد الجعارات ومحمود الطبري، مرجع سبق ذكره، ص 242
- ²³ جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص 255
- ²⁴ انظر الفقرة المتعلقة بتحديد القيمة المعادلة وفق التعديل رقم 157 ف3، موقع الكتروني www.fasb.org شوهد يوم : 2015/08/30 على الساعة : 16.00 .
- ²⁵ 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.

²⁶ 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.

²⁷ صفاء 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.

²⁸ مختار مسامح ،النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد ، NSCF،في ظل معايير المحاسبة الدولية ، معهد العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،جامعة الوادي، يومي 17-18 جانفي 2010،ص 13.

²⁹ 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 ودورها في الاصلاح المحاسبي الواقع،المعوقات،الحلول، كلية العلوم الاقتصادية،التجارية وعلوم التسيير،يومي 01. 02 ديسمبر 2014 ،ص 13.