

استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر -دراسة ميدانية-

Utilisation de la comptabilité à la juste valeur comme base d'évaluation comptable en Algérie - étude de terrain - .

بن زاف لبني

جامعة محمد خيضر بسكرة – الجزائر

loubna.benzef@univ-biskra.dz

Received: 15/04/2020

Accepted: 02/06/2020

Published: 29/06/2020

ملخص:

يهدف هذا البحث الى التطرق الى مفهوم القيمة العادلة وأسس المحاسبة على أساس القيمة العادلة، تحديد مدى الحاجة لتبني القياس على أساس القيمة العادلة وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق، الوقوف على مدى تأقلم البيئة الجزائرية مع تطبيق مفهوم القيمة العادلة، استقصاء آراء المحاسبين في الجزائر حول مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

من أهم النتائج المتحصل عليها ان الجزائر أخذت بمفهوم القيمة العادلة لما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملائمة وموثوقية تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذا المفهوم يلقي صعوبة في التطبيق نظرا لان المجتمع المحاسبي الجزائري لا يرقى لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وبالتالي عدم إمكانية تحقيق الممارسات المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، التكلفة التاريخية، محاسبة القيمة العادلة ، القياس محاسبي ، معايير محاسبية دولية.

تصنيف JEL: M40، M41.

Abstract:

This research aims to address the concept of fair value and the foundations of accounting on the basis of fair value, determine the extent of the need to adopt the measurement on the basis of fair value and that the measurement be based on historical cost in the lowest range, stand on the extent of the adaptation of the Algerian environment with the application of the concept of fair value, seek opinions Accountants in Algeria about the possibility of applying the concept of fair value.

One of the most important results obtained is that Algeria took the concept of fair value because it is of great importance in providing more appropriate and reliable financial information that helps users of financial statements in making their decisions, but this concept has difficulty in application, given that the Algerian accounting community does not live up to international accounting standards This is due to the lack of training and education in accounting, in addition to the absence of active financial markets, and consequently the inability to achieve international accounting practices.

We saw through the field study that the fair value provides adequate financial information, but the

Key words: fair value, historical cost, fair value accounting, accounting measurement, international accounting standards.

Jel Classification Codes: M40, M41.

المؤلف المرسل: بن زاف لبني، الإيميل المهني: loubna.benzef@univ-biskra.dz

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة سنوات كمبدأ للقياس المحاسبي ثم ظهر من ينادي باستخدام القيمة العادلة من خلال كل من "IASB" مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية "FASB"، وذلك بإصدار العديد من المعايير المحاسبية والتي اعتمدت في مضمونها على القيمة العادلة.

تمثل التكلفة التاريخية في الحقيقة الواقع الفعلي للأحداث الاقتصادية وقت وقوعها لحظة التبادل، ولا تعتبر موضع شك في وقتها وصحتها في تاريخ الشراء، وإنما يظهر التشكيك في سلامتها بعد تاريخ التملك، إذ تصبح القيمة التاريخية المسجلة في دفاتر المؤسسة شيئاً من الماضي، ولا تعبر بشكل أو بآخر عن قيمتها الحالية.

ونتيجة لذلك فقد بدأت المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية بالبحث والدراسة عن بديل آخر لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة التي أصبحت أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس والإفصاح عند التسجيل المحاسبي للعمليات المالي، انطلاقاً من الحقائق السابقة، تنبع أهمية الاطلاع على المعايير المحاسبية والموجهة نحو القيمة العادلة، للوقوف على الأسباب التي أدت إلى ذلك التوجه واستنباط الآثار التي تنعكس على مستخدمي المعلومات المالية الذين يتوقعون أن تكون المعلومات المصنف عنها في القوائم المالية متصفة بالصحة والدقة والموثوقية حتى تكون ملائمة لمساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.

ان رغبة الجزائر في الوصول إلى اقتصاد تنافسي وتوفير بيئة أعمال ملائمة وأكثر جذبا للاستثمار على المستوى المحلي وخاصة على المستوى الدولي دفعها إلى تطبيق مختلف التدابير والإصلاحات من بينها تغيير النظام المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF، وتعتبر القيمة العادلة من أبرز ما جاء بها هذا النظام كأحد نماذج القياس تضاف لتكلفة التاريخية، ونظراً لما يتميز به القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة من متطلبات قياس وإفصاح مختلفة ومعقدة على عكس القياس والإفصاح وفقاً للتكلفة التاريخية التي اعتادها المحاسبون، فيظهر التحدي بالنسبة للمؤسسات الجزائرية في تعدد العوامل المؤثرة على القيمة العادلة، ففي حالة وجود سوق نشطة يعتمد عليها يمكن تحديد القيمة العادلة (الحقيقية) للأصل المراد تقييمه، أما في حالة عدم وجود سوق نشطة فيلجأ المحاسب إلى الافتراضات والاجتهادات الشخصية مما يطرح التساؤل حول موثوقية وملائمة الإبلاغ المالي الذي سيصدر وفق هذه الأسس .

إشكالية البحث:

حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ضعف إهتمام المؤسسات بتطبيق مدخل محاسبة القيمة العادلة، وإزاء ذلك نحاول أن نحدد المشكلة التي يدور فيها هذا البحث بالسؤال الآتي: ماهي أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر؟

فرضيات البحث:

- لا يملك المحاسبون في الجزائر المعرفة والدراية بطرق تطبيق مفهوم القيمة العادلة؛
 - يعتمد المحاسبون في الجزائر على مبدأ التكلفة التاريخية ويؤيدون تطبيق مفهوم القيمة العادلة؛
 - لا يتناسب واقع البيئة في الجزائر مع تطبيق مفهوم القيمة العادلة.
- اهمية البحث: تكمن اهمية البحث في كونها جاءت في المراحل الاولى لاعتماد وتطبيق النظام المحاسبي المالي وما صاحبه من تبني مفاهيم جديدة ابرزها القيمة العادلة، والتي تطرح الكثير من التحديات عند تطبيقها وفهمها من مختلف الاطراف المهتمة بالمحاسبة.

أهداف البحث: يهدف هذا البحث الى:

- التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأسس المحاسبة على أساس القيمة العادلة؛
 - تحديد مدى الحاجة لتبني القياس على أساس القيمة العادلة وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق؛
 - الوقوف على مدى تأقلم البيئة الجزائرية مع تطبيق مفهوم القيمة العادلة؛
 - استقصاء آراء المحاسبين في الجزائر حول مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة.
- منهجية البحث:

تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال تقديم إطار نظري للمشكلة قيد البحث من خلال الاستعانة بالمراجع المختلفة، والمنهج التحليلي في الجانب الميداني لاختبار موضوع البحث من خلال استطلاع آراء المحاسبين الجزائريين حول الموضوع ثم عرض النتائج.

2. تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر:

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من بدائل القياس، فهي تمثل البديل الأنسب لمبدأ التكلفة التاريخية، وأساس المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، ومن بين المواضيع التي عملت معايير المحاسبة الدولية على معالجتها تعدد بدائل القياس المحاسبي باعتبار القياس احد الوظائف الأساسية للمحاسبة.

1.2 تعريف القيمة العادلة : تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها : (زرغون، 2016، صفحة 7)

1.1.2 عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في المعيار المحاسبي الدولي (39) IAS بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية ."

2.1.2 تعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 IFRS قياس القيمة العادلة أنها: السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس.

3.1.2. اما مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية فقد عرفتها " السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية ."

4.1.2. أما لجنة معايير التقييم الدولية فعرفتھا في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: " هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتر وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة ."

5.1.2 وقد قدم مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في معياره رقم 157 مفهوما شاملا للقيمة العادلة حيث عرفها على أنها " الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منتظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس."

2.2 مداخل تقييم القيمة العادلة : إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منتظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالي، ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي 157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي: (العاني، 2014، صفحة 11)

1.2.2. مدخل السوق: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة. 2.2.2 مدخل الدخل : 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 شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود.

3.2.2. 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. 3.2. تعريف محاسبة القيمة العادلة: هي العمل المحاسبي الذي يعتمد على حساب القيمة العادلة للأصول أو الخصوم، ابتداء من إثبات مختلف العمليات الاقتصادية ذات الصلة المالية، فالتسويات القيدية ثم إعداد الحسابات الختامية وانتهاء بالإفصاح في القوائم المالية. (زرغون، 2016، صفحة 8)

أما بالنسبة لأهداف تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس، فيمكن تلخيصها في: (المجيد، 2000، صفحة 78)

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية؛
 - تمكين المؤسسة من قياس أدائها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل؛
 - صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛
 - إدارة وقياس المخاطر؛
 - تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة؛
 - حساب التعويضات؛
 - إضفاء الشفافية على القوائم المالية الصادرة عن المؤسسات؛
 - التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية؛
 - توفير معلومات مالية مفيدة لصناع القرار، سواء أكانوا داخل المؤسسة أو خارجها.
- 4.2 مزايا القيمة العادلة: تتسم القيمة العادلة بالمزايا التالية: (القشي، 2004، صفحة 25)

- تعكس القيمة العادلة واقع المؤسسة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية؛
- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظر، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أدائها لاحقا؛
- إذ تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر على الدخل الاقتصادي؛
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمؤسسة؛
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة وفي أي وقت معين؛
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛

- تعدد طرق أو أساليب أو نماذج تقدير القيم العادلة للأصول أو الالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط حيث يتطلب الأمر وضع تقديرات القيم العادلة؛
- جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للمؤسسة بشكل يمكن الوثوق فيه؛
- إذ تم تقييم الموجودات والمطلوبات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي لأنه تم اخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛

• إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

5.2 مشاكل تطبيق محاسبة القيمة العادلة: لقد أضحت تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية ضرورة تقتضيها الظروف والاضع الاقتصادية، وبالتالي فقد أصبحت تلقى قبولا واعترافا عاما، إلا أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يواجه بعض المشكلات: (يونس، 2011، صفحة 28)

- إن المشكلة الأساسية تكمن في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياسية متباينة حيث تعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط؛
- إن القيمة العادلة خطوة غير عادية وتخرج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية؛
- إن الإيرادات تتحقق من استمرارية الوحدة الاقتصادية عبر الزمن وليس من تقلبات أسعار قصيرة الاجل؛
- إن محاسبة القيمة العادلة معقدة ولها طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية بالاحتفاظ بالاستثمارات، ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها، بالإضافة لذلك يتعارض ذلك مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية؛
- يتطلب تطبيق محاسبة القيمة العادلة من المحاسبين تحديد الشركات التي سوف تشتري أصول شركتهم أو الاستيلاء على خصومها والاتصال بهم للحصول على عرض سعر ملزم، لأنه في حالة ما إذا كان السعر غير ملزم يكون لدى المراجعين سبب للسؤال عن موضوعية الأرقام، نظرا لأنه في حالة رغبة الشركة المقدمة للعرض في تنفيذه فإنها تميل إلى تقليل المبالغ المعروضة للأصول وتبالغ في المبالغ المطلوبة لتحمل لالتزامات، مما يجعل القيم الخارجية متحيزة، وما إذا كانت غير راغبة في التعهد بعروض، فعلى المحاسبين إفتراض مشتري إفتراضي للأصل أو من يقبل الالتزام ويقومون بتوثيق كيفية تحديد الأرقام والمراجعون عندئذ عليهم التحقق من المستندات والافتراضات، وهذا قد يكون تجربة مكلفة للشركة.

6.2 اسباب التحول للقياس بالقيمة العادلة: ومن أبرز المبررات والاسباب للتحول نحو القيمة العادلة ما يلي: (ايمان، 2013، صفحة 1)

- اهم سبب للتحول الى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة اكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة؛
- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الاوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات اكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد؛
- يرغب المستثمرون والمقرضون في اهمية اكبر على الملائمة (اكثر من الموثوقية) من اجل اتخاذ قرارات سليمة؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي باعطاء نسب تبين الواقع الفعلي للمؤسسة الاقتصادية؛
- تعمل على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛

- تتوفر على اولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية؛
 - كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الاخرى الجديدة التي اتت بها المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من اجل تحديث وتطوير بدائل القياس المحاسبي.
- 7.2 تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر: تسعى الجزائر الى تبني النظام المحاسبي المالي بما فيه تطبيق مفهوم القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، لكن يمكن سرد صعوبات التطبيق وما لها من آثار غير إيجابية للتحديات التالية: (يونس، 2011، صفحة 29)

- ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام، فما زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية وفي إعتقادنا يعود لغياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية؛
 - غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة، التطوير المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الاسواق المالية التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الاسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الامر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي للجزائر؛
 - صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا يتطابق مع حال بعض أسواق الاصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة إحتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمتها السوقية؛
 - غياب نظام معلومات الاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الاسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلة؛
 - يقر جميع الخبراء والاقتصاديين الجزائريين والاجانب أن البنوك الجزائرية تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى مستوى العالمية، ويقر الجميع أن الجزائر لا تمتلك بنوك بل صناديق يتم فيها إيداع الاموال، وهذا بسبب ضعف المنتجات المالية الوطنية وعدم فاعلية البنوك في السوق المالي، وضعف الخدمات المقدمة من طرفها، مما أدى إلى فقدان الثقة من طرف المتعاملين سواء المحليين أو الاجانب.
- 8.2 توجه الفكر المحاسبي نحو المحاسبة عن القيمة العادلة: لقد تم طرح مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس بشكل فعلي في السنين العشر الاخيرة من القرن الماضي، لكن محاولات الخروج من القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية قد بدأت من فترة طويلة .

إذ ينتج عن استخدام التكلفة التاريخية نوعان من الأخطاء: (تهامي،، 2009 ،، صفحة 110)

1.8.2 أخطاء التوقيت: و تعتبر ناتجة عن الاعتماد على مبدأ التحقق المحاسبي للإعتراف بالتغيرات في القيمة والذي يهمل هذه التغيرات إذا لم تحدث واقعة معينة يمكن الاعتماد عليها في المطالبة بالحق أو الالتزام الناشئ عن هذه التغيرات (تأجيل الاعتراف بالايراد) طبقا لفرض استمرار المشروع.

2.8.2 أخطاء في وحدة القياس: وذلك من خلال إهمال التكلفة التاريخية للتغيرات في مستوى الاسعار مما يجعل القوائم المالية تحتوي على خليط غير متجانس من أرقام مالية يتمتع كل منها بأوزان مختلفة من القوة الشرائية.

بالإضافة لانتقادات المختلفة للتكلفة التاريخية، الامر الذي أثر على العديد من كتاب نظرية المحاسبة بتأييدهم بشدة الاتجاه الذي يؤكد بطلان استخدام التكلفة التاريخية.

ولقد أفرزت محاولات الخروج عن محاسبة التكلفة التاريخية العديد من أسس القياس كالتكلفة الجارية، التكلفة الاستبدالية، وصافي القيمة القابلة للتحقق، والقيمة السوقية وغيرها، وتباينت الآراء ووجهات النظر حول هذه الأسس وكيفية تطبيقها وامكانية تحديدها والمفاضلة بينها رغبة في تحقيق معلومات محاسبية ملائمة وموثوقة لمستخدمي هذه البيانات . وعموما شهدت الفترة من بداية الستينات حتى نهاية الثمانينات من القرن العشرين أبحاثا محاسبية تهدف إلى اقتراح بدائل للقياس المحاسبي تكون أكثر تعبيراً عن المراكز المالية ونتائج الأعمال وتوفر بيانات أكثر فائدة لمتخذي القرارات.

هذه الاقتراحات تبلورت في ثالث نماذج للقياس المحاسبي :

- يستخدم الأول الأرقام القياسية للأسعار في تعديل بيانات التكلفة التاريخية وقياس أثر التغيير في الأسعار على الأرباح والمركز المالي فيما يسمى التكلفة المعدلة بالمستوى العام للأسعار؛
 - الثاني يهتم بالتكلفة الجارية لعناصر المصروفات والتكلفة الاستبدالية للأصول بطاقتها الانتاجية الحالية؛
 - النموذج الثالث يقترح قياس الأصول على أساس صافي القيمة البيعية هذه التيارات كانت قليلة التأثير في الممارسة العملية للتقارير المالية، ومع ذلك فقد صاحب المستويات المرتفعة من معدلات التضخم خلال السبعينات مناقشات واسعة عن الطرق المناسبة للتقارير المالية في بيئة التغيير السريع في الأسعار؛
- هذا ما انعكس على المعايير الصادرة من المنظمات المهنية والهيئات المحاسبية وأيضاً على التطبيق العملي حيث أصدر FASB عام 1979 القائمة رقم 33 بعنوان " التقارير المالية والتغيير في الأسعار " والتي تضمنت قواعد تلزم الشركات ذات حجم معين بنشر بيانات إضافية عن تكلفة استبدال الأصول والخدمات وأثر ذلك على المركز المالي ونتيجة الأعمال.
- وفي عام 1980 أصدر مجلس معايير المحاسبة بالمملكة المتحدة ASB المبدأ رقم 16 بعنوان محاسبة التكلفة الجارية، والذي تطلب إفصاحاً مكملًا عن التكلفة الجارية وسمح للشركات أيضاً باستخدامها كقاعدة وحيدة في حساباتها ولقد استلزم ذلك تعديل في قانون الشركات بالمملكة المتحدة، غير أن متطلبات هذا المبدأ أصبحت غير إلزامية في 1986 وسحبت في 1988 ربما بسبب تراجع مستوى التضخم في المملكة المتحدة في تلك الفترة.
- وبعد ذلك جاء الاهتمام بموضوع محاسبة القيمة العادلة، في السلسلة المحاسبية المنشورة رقم 190 الصادرة عن هيئة سوق المال الأمريكية SEC 190 Release Series Accounting، والمعياري المحاسبي رقم 107 بعنوان الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية الصادرة عن FASB عام 1991 والذي اعتبر نافذ المفعول في 15 ديسمبر 1993.
- وفي عام 1995 أصدرت IASB معيار المحاسبة الدولي رقم 32 بعنوان الأدوات المالية، العرض والإفصاح، كما أصدرت معيار المحاسبة الدولي رقم 39 بعنوان الأدوات المالية الاعتراف والقياس، هذين المعيارين اللذين خضعا للعديد من التعديلات وصدرتا في صورتهم النهائية عام 2004.
- وفي عام 1997 تم تشكيل فريق عمل مشترك لمجالس المعايير المحاسبية لتطوير معيار شامل للتقرير عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة وضم نواب وأعضاء مجالس المعايير المحاسبية ومنظمات مهنية في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، اليابان، نيوزلندا، خمس دول من شمال أوروبا، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية ولجنة معايير المحاسبة الدولية.
- في ديسمبر 2000 صدرت مسودة المعيار مع هدف أولي يتمثل في أن تعكس أثر الأحداث على القيمة العادلة للأدوات المالية والعناصر المماثلة في قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للمشروعات في الفترات التي وقعت فيها الأحداث .
- وفي سبتمبر 2006 أصدر FASB المعيار رقم 157 الخاص بمقاييس القيمة العادلة وفي نوفمبر 2006 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ورقة نقاشية في جزئين تناولت مقاييس القيمة العادلة، وقد أوصت بتعديل هرمي مماثل لتعزيز القيم العادلة.

وفي 2009 قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بتعديلاتها على المعيار رقم 16 الخاص بالاصول الثابتة، ومعيار المحاسبة رقم 40 الخاص بالاستثمارات العقارية، ومعيار المحاسبة رقم 41 الخاص بالزراعة وما بها من أصول حيوية ومنتجات زراعية ناتجة عنها، وحسبها أصبح القياس المحاسبي وفقا للقيمة العادلة وأن القياس المحاسبي على أساس التكلفة التاريخية أصبح إستثناء.

3. ماهية القياس المحاسبي:

يعتبر القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية وأحد الفروض العلمية الأساسية للمحاسبة وذلك لأهميته في عملية التوافق المحاسبي، ويقوم القياس المحاسبي على تحديد القيم المتعلقة بكل العناصر التي تشملها القوائم المالية و كيفية عرض هذه القوائم المالية بمعلومات ذات مصداقية وشفافية، وترتكز القياس المحاسبي على مجموعة من المفاهيم والأركان والأساليب التي تساعد في عملية القياس.

1.3 تعريف القياس المحاسبي:

1.1.3. القياس: هو منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم النقدية. (الجعارات، 2008، صفحة 62)

2.1.3. القياس المحاسبي: هو عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات. (نور، 2000، صفحة 13)

3.1.3. أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك الصادر عن تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A) كما ورد في نصه: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة، الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء للملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. (الحيالي، 2007، صفحة 100)

4.1.3. تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة إتخاذ القرار. (السيوطي، 2008، صفحة 131)

5.1.3. أما مجلس المعايير المحاسبية الدولية فقد عرف القياس المحاسبي كما ورد في إطاره التصوري على أنه : عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الاعتراف والافصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتيجة وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة. (السيوطي، 2008، صفحة 131)

ومن خلال هذه التعريفات نستنتج تعريفا ملخصا لعملية القياس المحاسبي: هو ترجمة كمية لأحداث إقتصادية وفق أطر قانونية بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية.

2.3 أهمية القياس المحاسبي: تتمثل فيما يلي: (السيوطي، 2008، صفحة 133، 132)

- يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيمة العادلة؛
 - معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية.
- جدول رقم 01: يبين مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية.

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة باستمرار في حيازة الأصل أو تحمل

الموثوقية	وتسديدها.	الالتزامات.
تتطلب تحديد الأسعار السوقية عن القيم وقد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في القوائم المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.	

المصدر: صالح الحواس، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2008، ص 113.

3.3. الأركان الأساسية لعملية القياس المحاسبي: وبوجه عام تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية وهي: (السيوطي، 2008، صفحة 135، 134)

1.3.3. الخاصية محل القياس: إن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كمبيعاتها أو أرباحها مثلا، وقد تنصب على خاصية أخرى غير خاصية التعدد النقدي كأن يكون محل القياس الطاقة الإنتاجية للمؤسسة أو معدل دوران مخزونه السلعي.

2.3.3. المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية محل القياس، فإذا كانت خاصية التعدد النقدي هي خاصية محل القياس فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)، وأما إذا كانت الخاصية محل القياس الطاقة الإنتاجية مثلا فالمقياس المستخدم هو مقياس للطاقة كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثلا.

3.3.3. وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس، بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس كالدينار أو الدولار.

4.3.3. الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توافر المقاييس الموضوعية، والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية وهو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط، بل في تحديد نتائجها أيضا.

4.3. نماذج القياس المحاسبي: تتمثل أسس القياس المحاسبي في: (الحيالي، 2007، صفحة 112)

1.4.3. التكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطى في تاريخ الحصول عليها، وتسجل الإلتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط، وتمثل المبلغ الذي نشأ أصلاً من عملية تبادلية حرة تمت بين طرفين مستقلين ويؤيده مستند ذو حجية قانونية وهو ما يعبر عنه محاسبياً بالدليل الموضوعي .

2.4.3. التكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصص من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر، وعرفت بأنها التكلفة التي يمكن تحملها من أجل استبدال الأصل بأصل آخر مماثل له في قدرته الإنتاجية، ولا يلزم أن يكون مطابقا له من حيث المواصفات الفنية ومكوناته .

3.4.3. القيمة القابلة للتحقق: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منتظمة، وتسجل الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط، وهي السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحا منها التكاليف المقدرة للاكتمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع.

4.4.3. القيمة الحالية: تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتسجل الإلتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط .

5.4.3. القيمة العادلة: المبلغ الذي يمكن به مبادلة الأصل أو تسوية الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة على أساس تجاري وفي سوق نشط .

يتضح للباحث أن أسس القياس المحاسبي تمثل الأساليب التي يمكن بواسطها التعبير الكمي عن المعاملات والأحداث التي تمت في المؤسسة في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية، بما يخدم مصلحة مستخدمي المعلومات المحاسبية.

5.3. مشاكل القياس المحاسبي: تتمثل مشاكل القياس المحاسبي في: (الحيالي، 2007، صفحة 113)

- تعدد وتنوع بدائل القياس في الفكر المحاسبي وغياب معايير الإختيار بينها؛
- إعماده على نموذج التكلفة التاريخية كنموذج أساسي في قياس الأحداث والعمليات الاقتصادية، وجعل أساليب القياس الأخرى بديلة على الرغم من جدواها وفائدتها، وهذا يؤدي إلى قياس غير سليم وجعل نتائج أعمال الوحدة المحاسبية ومركزها المالي غير معبران عن الواقع الفعلي؛
- الإفتقار لوظائف المراجعة الشاملة، نتيجة لتركيز عمل المراجعين على التأكد من سلامة السجلات المحاسبية والعرض السليم لبنود القوائم المالية؛
- الصعوبة في إستمرارية تطبيق بعض الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في العديد من الأحيان، باعتبار أن تطبيقها أحيانا قد تكون عديمة الفائدة؛
- عدم كفاءة وفاعلية النظم المحاسبية المطبقة في الوحدات الاقتصادية والتي تؤثر بدورها على نتائج القياس المحاسبي. يرى الباحث أنه يمكن معالجة مشكلات القياس المحاسبي من خلال الإهتمام بملاءمة نتيجة القياس المحاسبي المتمثلة في المعلومات المحاسبية لكافة فئات مستخدمي هذه المعلومات، ويتم ذلك بتركيز جهود المنظمات المهنية والمهتمين على إصدار قواعد ومعايير تقلل من بدائل القياس المحاسبي.

6.3 معايير القياس المحاسبي: تتمثل معايير القياس المحاسبي في: (سلمان، 2012، صفحة 383)

1.6.3 معيار الموضوعية: عرفت الموضوعية بأنها عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، أي التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، ويؤدي عدم موضوعية القياس المحاسبي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، ويتم التحقق من الموضوعية عن طريق :

- إمكانية إعادة القياس المحاسبي بواسطة أشخاص آخرين، والتوصل إلى نفس النتائج .
 - اختبار مدى تمثيل البيانات لحقائق الحياة الاقتصادية.
- يرى الباحث أن القياس المحاسبي الذي لا يتوفر فيه شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن الإعتماد عليه في اتخاذ القرارات المختلفة، حيث يعبر القياس الموضوعي عن عدم تحيز القائم بعملية القياس، ويمكن التحقق منه من خلال الأدلة المؤيدة، وتتميز بقبول لدي القائمين بالقياس .

2.6.3 معيار الملائمة: أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشئ المراد قياسه في لحظة القياس وما طرأ عليه من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة، والملائمة نوعان هما:

1.2.6.3. الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية: توفير المعلومات لمختلف نماذج القرارات.

2.2.6.3. معلومات الخاصة للمعلومات المحاسبية: تكون المعلومات ملائمة لنوع معين من القرارات وترتبط بما يراه المستخدم . يرى الباحث أن الملائمة العامة للمعلومات المحاسبية تهتم بتوفير المعلومات التي تناسب القرارات المختلفة وبالتالي تتعلق بمجال عمل القوائم بالقياس، أما الملائمة الخاصة للمعلومات المحاسبية فتهتم بتوفير معلومات تناسب مستخدم معين بغرض اتخاذ قرارات محددة .

3.6.3. معيار القابلية للتحقق: يعتبر من معايير القياس الذي يتوفر فيه الشروط الموضوعية والقدرة للوصول إلى نتيجة موحدة في وجود عمليتين مختلفتين إلا أنه غير قابل للتطبيق العملي لارتفاع تكلفته، يلاحظ الباحث أن هذا المعيار يتطلب ضرورة توفر الأدلة الموضوعية التي تمكن شخص آخر من القيام بنفس الإجراءات التي اتبعها الشخص الأول والوصول لنفس النتائج، إلا أن هذه العملية تعتبر صعبة في التطبيق العملي لارتفاع تكلفته مقارنة مع المنفعة المتوقعة منه .

4.6.3. معيار القابلية للقياس الكمي: تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بينها عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد.

يتضح للباحث أن هذا المعيار يتوافق وفرض القياس النقدي الذي يتطلب إخضاع الأحداث الاقتصادية للقياس الكمي والتعبير عنها بوحدات نقدية معينة، لكن هنالك بعض المعلومات لها تأثير على إتخاذ القرارات ولكن لا يمكن قياسها كميًا مما يقلل من أهمية هذا المعيار .

5.6.3 معيار الفائدة: تعتبر المحاسبة وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات المحاسبية، لذلك لا بد أن تتصف هذه المعلومات بالفائدة لمستخدميها سواء كانوا داخل أو خارج الوحدة الاقتصادية، وذلك في شتى مجالات إتخاذ القرارات أو تحديد الأهداف أو توجيه الموارد للوصول إلى الأهداف المرجوة، ويتوقف مقدار أهمية كل شئ على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ هذا الشئ، وتتصف المعلومات المحاسبية بأنها مفيدة لمستخدميها، ولا بد أن تتوفر في المعلومات أربعة صفات حتى تكون ذات فائدة وهي الملائمة، القابلية للتحقق، البعد عن التحيز، والقابلية للقياس الكمي .

يتضح للباحث أن هذا المعيار مهم للتمييز بين المعلومات التي لها جدوى والتي ليست لها جدوى، فالمعلومات المفيدة تكون منفعتها أكبر من تكلفتها، وتؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها.

4. اثر محاسبة القيمة العادلة على القياس المحاسبي: تعددت طرق القياس المحاسبي والتي لكل منها إيجابياتها وسلبياتها.

إن الهدف الأساسي من هذه الطرق هو تقديم معلومات ملائمة لمستخدمي هذه المعلومات، لكي تكون ملائمة، فالمعلومات عليها أن تتصف بالصحة، الدقة والموثوقية.

إن الهدف طويل المدى لمجلس معايير المحاسبة المالية هو قياس كافة الاصول والخصوم المالية في قائمة المركز المالي بقيمها العادلة وليس بالتكلفة التاريخية للأسباب التالية: (حنان، 2009، الصفحات 166-168)

- إن القيم العادلة توفر معلومات أوثق صلة بالاصول والالتزامات المالية بالمقارنة بالمبالغ المبنية على التكلفة التاريخية؛
- إن نموذج القياس المختلط الخصائص الذي يتم فيه قياس بعض الاصول المالية بالقيمة العادلة، بينما يقاس البعض الآخر الى جانب معظم الالتزامات المالية بالتكلفة التاريخية لن يستطيع مسايرة الادوات المالية المعقدة واستراتيجيات إدارة المخاطر الموجودة حالياً.

فإدخال مفهوم القيمة العادلة كإحدى طرق القياس الحديثة نسبياً يعطي تقييم معلومات صحيحة ودقيقة طالما يتم تطبيقها بشكل سليم، ولقد حاولت مختلف الاتحادات والهيئات والجمعيات المهنية بوضع معايير القياس المحاسبي، لتحقيق

اهداف القوائم المالية بما يتلائم مع خصائصها النوعية، وأهم هذه المعايير تلك التي قدمتها جمعية المحاسبة الأمريكية AAA لسنة 1966، وتمثل هذه المتطلبات فيما يلي:

- **الصلاحية للغرض المستهدف منها:** هذا المعيار يقضي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الايضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تتباينا شديدا، فإن الامر يقتضي تطبيقا لهذا المعيار إفتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من مستخدمي هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح واظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الاساسيان من القياس المحاسبي .
- **القابلية للتحقق منها:** يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية إستناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والاجراءات المدونة، والتي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر . وهذا المعيار يوسع من نطاق التحقق يعني أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليبا لتخاذ القرارات، يمكن إتخاذ نفس القرار إستنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية إختلاف الاشخاص القائمين بإتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها إستقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستخدم من هذه المعلومات .
- **الالتزام بالموضوعية:** تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الامكان، والاعتماد على مصادر حقيقة للبيانات والمعلومات المحاسبية، والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الاخر، ويطلق عليها في كثير من الاحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن تكون المعلومات المحاسبية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الاخرى، الامر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية.
- **القابلية للقياس الكمي:** هذا المعيار امتد بحدود البيانات والمعلومات المحاسبية إلى التعامل في كل البيانات التي يمكن نتاج كل المعلومات التي يمكن قياسها كميا بصرف النظر عن إمكانية قياسها نقديا، وعلى الرغم من هذا ما زالت المحاسبة المالية تعتمد بصفة مطلقة على القياس النقدي دون غيره من المقاييس الكمية.

فالقائمة العادلة :

- تعتمد على الاسعار في الاسواق المالية النشطة فهي تراعي القوة الشرائية العامة للنقود، وتعترف بالتغيرات في المستوى العام للأسعار فالقائمة العادلة تتجنب أخطاء وحدة القياس؛
 - عند حدوث تغيرات في القيمة خلال الدورة، عند إعداد القوائم المالية حسب القيمة العادلة فإنه يعاد تقييم عناصر القوائم المالية، يتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة في نفس الدورة؛
 - المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر مالءمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم لانها تعرض صورة دقيقة عن حالة الاسواق المالية، وهذا يساعد على إتخاذ القرارات، وتعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الاسواق المالية؛
 - القيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالاضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة؛
- فيقوم تقدير القيمة العادلة على مبدئين أساسيين هما :
- إذا كان هناك سوق نشط فتؤخذ القيمة العادلة من السوق النشط وال تؤخذ من غيره؛
 - عند عدم وجود سوق نشط فيتم تقدير القيمة العادلة بأفضل الأسعار المتاحة في ظل الظروف القائمة؛

- عند غياب السوق النشطة يحتاج القياس إلى حكم شخصي، وذلك يؤدي بالطبع إلى نتيجة غير دقيقة، ويمكن إتباع أي من الطرق التالية لتقدير القيمة العادلة في ظل غياب السوق النشط، وذلك مثل تعديل القيمة التاريخية حسب الارقام القياسية للأسعار العامة أو تكلفة الاستبدال أو سعر البيع في السوق المقارنة.
- ولكي يتم قياس القيمة العادلة لا بد من توفر مجموعة من المعلومات الاساسية تتمثل بالتالي :
- وجود موضوع للتبادل؛
- وجود أطراف عملية التبادل؛
- التمتع بالارادة الحرة لأطراف عملية التبادل عند إجراء التبادل؛
- معرفة أطراف عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛
- وجود سوق نشطة؛
- إستمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي إتجاه للتصفية أو تقليل حجم النشاط بصورة جوهرية؛
- تمتع البيئة الاقتصادية بالاستقرار النسبي.

6.الدراسة الميدانية:سيتم معالجة هذا المحور من خلال:

1.6 إجراءات الدراسة الميدانية: للقيام بالدراسة الميدانية، تم الاستعانة بأداة الاستبيان، حيث قمنا بإعداد الاستبيان، وحاولنا تبسيطه قدر المستطاع حتى يتسنى للمحاسبين المستجوبين الاجابة بكل سهولة، وقد بلغ حجم العينة 121 محاسب مستجوب يمثلون موظفين واطارات بمصالح المحاسبة والمالية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (مؤسسات خاصة وعمومية)، ومكاتب المحاسبة.

2.6النتائج ومناقشتها: نحاول في هذه النقطة تحليل النتائج واختبار الفرضيات من خلال محاور الاستبيان الثلاثة:

1.2.6 اختبار الفرضية الاولى: لإختبار الفرض الاول القائل أن المحاسبون لا يملكون في الجزائر المعرفة والدراية بطرق تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

سيتم إختبار الفرضية الاولى من خلال التحليل عن طريق SPSS السؤال التالي:

لدى المحاسبين في الجزائر إطلاع على النظام المحاسبي المالي وطرق التقييم على أساسه.

الجدول رقم 01 : إختبار الفرضية الاولى (توزيع عينة الدراسة).

العدد	النسبة المئوية	
31	25.4	موافق
52	42.6	غير موافق
38	31.1	محايد
121	100.0	المجموع

المصدر: برنامج SPSS

من خلال الجدول السابق يتضح لنا انه 31 محاسب مستجوب يعتبرون أن لدى المحاسبين في الجزائر إطلاع على النظام المحاسبي المالي وطرق التقييم على أساسه، 3 محاسب مستجوب منهم كانت إجاباتهم حيادية، 5 محاسب مستجوب يرفضون ذلك، بمعنى أن أغلبية المحاسبين المستجوبين رفضوا أن المحاسبين في الجزائر لهم إطلاع على النظام المحاسبي المالي وطرق التقييم على أساسه بنسبة تمثل 42.6%.

وعليه نؤكد الفرضية الاولى ببحثنا وهي " لا يملك المحاسبون في الجزائر المعرفة والدراية بطرق تطبيق مفهوم القيمة العادلة".

12.2.6 اختبار الفرضية الثانية: يعتمد المحاسبون في الجزائر على مبدأ التكلفة التاريخية ويؤيدون تطبيق مفهوم القيمة العادلة. ويتم اختبار الفرضية الثانية عن طريق التحليل ببرنامج SPSS .
من خلال السؤال التالي يمكن تحليل الفرضية:
تؤكد كمحاسب على تبني القياس بمفهوم القيمة العادلة والتخلي على مفهوم التكلفة التاريخية، ونتحصل على الجدول التالي:

الجدول رقم 02: اختبار الفرضية الثانية

العدد	النسبة المئوية	
74	60.7	موافق
14	10.7	غير موافق
32	25.4	محايد
121	100.0	المجموع

المصدر: برنامج SPSS

من خلال الجدول تبين لنا أن 74 محاسب مستجوب يؤكدون ضرورة تبني القياس بمفهوم القيمة العادلة والتخلي على مفهوم التكلفة التاريخية، 32 منهم إجاباتهم محايدة، 14 منهم غير موافقين، بمعنى أن أغلبية المحاسبين المستجوبين أكدوا على تبني القياس بمفهوم القيمة العادلة والتخلي على مفهوم التكلفة التاريخية بنسبة 60.7%،
وعليه نؤكد الفرضية الثانية "يعتمد المحاسبون في الجزائر على مبدأ التكلفة التاريخية ويؤيدون ضرورة تبني مفهوم القيمة العادلة".

13.2.6 اختبار الفرضية الثالثة: لا يتناسب واقع البيئة في الجزائر مع تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

ويتم اختبار الفرضية الثانية عن طريق التحليل ببرنامج SPSS .

من خلال السؤال التالي يمكن تحليل الفرضية الثالثة:

- وجود سوق مالي نشط في الجزائر؛
- من الضروري تحديث النظام الجبائي بما يتناسب وتطبيق نظام القيمة العادلة.

الجدول رقم 3: اختبار الفرضية الثالثة

تحديث النظام الجبائي بما يتناسب وتطبيق نظام القيمة العادلة.

محايد	غير موافق	موافق	
0	1	13	موافق
5	2	67	وجود سوق مالي نشط في الجزائر غير موافق
7	3	18	محايد
12	6	98	المجموع

المصدر: برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول أن من بين 116 فرد ممن أجابوا على السؤالين معا منهم 67 محاسب مستجوب يعتبرون بأن السوق المالي في الجزائر غير نشط، وفي نفس الوقت أيدوا ضرورة تحديث النظام الجبائي بما يوافق تطبيق مفهوم القيمة العادلة ما يعادل نسبة 57.75% من العينة المدروسة وتمثل أعلى نسبة حسب جدول التحليل ببرنامج SPSS .
ما يدل على أن بيئة المحاسبة في الجزائر لا تتوافق مع متطلبات تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر وهو ما يؤكد الفرضية الثالثة في بحثنا.

ومن خلال ما تمت دراسته تبين لنا أنه رغم الجهود المبذولة لتطبيق أمثل للنظام المحاسبي المالي وعليه المعايير المحاسبية الدولية وطرق التقييم على أساسه، ورغم رغبة الدولة الجزائرية تكثيف بيئتها المحاسبية مع محتوى النظام المحاسبي المالي، إلا أن هذه الجهود تعتبر غير كافية، فلا بد من إجراء تعديلات واصلاحات على عدة جوانب لتحقيق تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

7. خلاصة:

بناء على ما تم تقديمه في هذا البحث فإن القياس المحاسبي ينطوي على تحديد القيم المتعلقة بكل من العناصر الاساسية التي تشملها القوائم المالية لمؤسسة معينة، وتعتبر التكلفة التاريخية أساس التقييم المعتمد في المحاسبة المالية التقليدية، وقد احتلت وعبر عقود من الزمن مكانة كبيرة في القياس المحاسبي، وهي تستند في التقرير عن القوائم المالية إلى معلومات تكون وثيقة في البداية لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الزمن ولا تتوفر على خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات الاستثمارية لان القيمة المسجلة تصبح من الماضي ولا توفر معومات حديثة يمكن الاستناد لها وبالتالي تؤثر بصورة سلبية على واقعية وسلامة القياس والافصاح المحاسبي، وبالعكس نجد أن استخدام القيمة العادلة في عمليات القياس و الافصاح هو الافضل والاكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، فنشر المعلومات التي تم تقييمها بالقيمة العادلة يخلق نوع من الشفافية والثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، الامر الذي ينعكس ايجابا على مختلف القرارات التي سيتخذونها.

8. خاتمة: مما سبق نستنتج ما يلي:

- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وإلى نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر؛
- تهدف عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن إلى الواقع؛
- التكلفة التاريخية وكذا القيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكل منهما تمتاز بخصائص وتعاني نقائص من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي؛
- تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يساهم بصفة فعالة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وذلك في جعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، وكذلك توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في إصدار القوائم المالية في الوقت المناسب؛
- يعمل مدخل القيمة العادلة على إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد ميزانية المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها بحيث يعترف بالدخل إما بالحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة وان مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا على أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدد؛
- توفر محاسبة القيمة العادلة مقاييس للأصول والالتزامات أكثر من تلك التي توفرها محاسبة التكلفة التاريخية كما أن استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول والالتزامات أكثر تميزا في ظل الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم.

9. اقتراحات:

- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة؛

- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الحيوي الذي يقوم به؛
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثيرة؛
- تمثل مشكلة الموثوقية أهم صعوبات تطبيق القيمة العادلة، لذلك ينبغي العمل على توفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة.

10. قائمة المراجع:

1. احمد محمد نور. (2000). المحاسبة المالية - القياس والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية-. الاسكندرية: الدار الجامعية للنشر والتوزيع.
2. جاوحدو رضا، حمدي جلييلة ايمان. (2013). اثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه. الملتقى الوطني حول واقع وافاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، (صفحة 1). جامعة الوادي.
3. جمعة هوام، ادم حديدي. (2013). اثار وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الاسلامية. المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الاسلامي، (صفحة 16، 17). اسطنبول-تركيا.
4. حازم الخطيب، طاهر القشي. (2004). توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي واثار ذلك على الاقتصاد. مجلة الزيتونية للبحوث العلمية (2)، 25.
5. خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية (الإصدار 1). الاردن: اثناء للنشر والتوزيع.
6. خالد عبد الرحمان جمعة يونس. (2011). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الاسهم. تأليف رسالة ماجستير (صفحة 28). غزة، الجامعة الاسلامية.
7. رضوان حلوة حنان. (2009). بدائل القياس المحاسبي المعاصر. عمان، الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
8. عامر محمد سلمان. (2012). نماذج القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة. مجلة العلوم الاقتصادية والادارية (69)، 383.
9. عز الدين فكري تهمي. (2009). المحاسبة عن القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية وانعكاساتها في أل زمة المالية العالمية. مجلة البحوث التجارية المعاصرة (10)، 110.
10. فارس بن يدير، محمد زرقون. (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية (4)، 7.
11. ماهر مصطفى احمد عبد المجيد. (2000). تقدير القيمة العادلة للشركات. المجلة العلمية للتجارة (4)، 78.
12. محمد زرقون فارس بن يدير. (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية (4)، 5.
13. محمد زرقون، فارس بن يدير. (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. الجزائر.
14. محمد مطر، موسى السيوطي. (2008). الممارسات المهنية في مجالات القياس العرض والافصاح (الإصدار 2). عمان الاردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
15. منى كامل، صفاء احمد العاني. (2014). دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية. المؤتمر العربي السنوي العام الاول-واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، (صفحة 11). بغداد-العراق.
16. نبيل عبد الرؤوف ابراهيم. (2012). دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة. مجلة الفكر المحاسبي (3)، 205.
17. وليد زكريا صيام. (2006). اثار القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها. المؤتمر المهني العلمي السابع، (صفحة 4). عمان.
18. وليد ناجي الحياي. (2007). نظرية المحاسبة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.