

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مساهمة النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية في
ظل المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولي (IAS/IFRS) الدولية
(دراسة تطبيقية في SARL LADER AMAN – بورقلة –)

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة ومالية

إشراف

أ.د. محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالب

خلادي عبد الغني

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د. زين يونس	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
علي العبسي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي	مشرفا مساعدا
د. عمر عطا الله	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي	مناقشا
د. حمزة بن خليفة	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي	مناقشا
د. سلالى بويكر	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بريكة	مناقشا
د. بوراوي ساعد	أستاذ محاضر –أ–	جامعة بريكة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022 2023

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مساهمة النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية في
ظل المعايير المحاسبية الدولية
(دراسة ميدانية في SARL LADER AMAN – بورقلة –)

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة ومالية

إشراف

أ.د. محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالب

خلادي عبد الغني

أمام اللجنة المكونة من السادة:

د. زين يونس	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
علي العبسي	أستاذ محاضر -أ-	جامعة الوادي	مشرفا مساعدا
د. عمر عطا الله	أستاذ محاضر -أ-	جامعة الوادي	مناقشا
د. حمزة بن خليفة	أستاذ محاضر -أ-	جامعة الوادي	مناقشا
د. سلالي بوبكر	أستاذ محاضر -أ-	جامعة بريكة	مناقشا
د. بوراوي ساعد	أستاذ محاضر -أ-	جامعة بريكة	مناقشا

الموسم الجامعي: 2022 2023

﴿قَالُوا سُبْحٰنَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ ۝٣٢﴾

سُورَةُ

البَقَرَةِ

﴿الرَّحْمٰنُ ۝١ عَلَّمَ الْقُرْءَانَ ۝٢ خَلَقَ الْاِنْسَانَ ۝٣ عَلَّمَهُ الْبَيَانَ ۝٤﴾

سُورَةُ

الرَّحْمٰنِ

الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات والصلاة والسلام على أشرف المرسلين الحمد لله الذي علم بل قلم علم

الانسان ما لم يعلم أهدي ثمة جهدي إلى صاحبت

الفضل على التي مهما فعلت وقلت لا أفنيها حقها، الى من الجنة تحت أقدامها إلى

سيدة قلبي وسيدة النساء حفظها الله ورعاها

أمي الغالية

إلى نور دربي وسندي فلحياة، إلى من تحمل من أجلي متاعب الدنيا وعلمي أصول الحياة حفظك الله ورعاك

أمي الغالية

إلى كافة أخوتي وأختي وجميع أولادهم، حفظكم الله ورعاكم وثبت قلوبكم على طاعته.

إلى كافة الأهل والأقارب، أبناءهم وبناتهم.

إلى رفيقة دربي وشريكتي في الحياة زوجتي العزيزة والى قرر عيني أولادي

أسيل، أنس قاسم أمين، ايناس فاطمة الزهراء، أية

عناء هذا الجهد إلى كل من جمعني بهم القدر وعشت معهم أيام لا تنسى

إلى جميع أساتذة ودكاترة كلية علوم اقتصادية خاصة وبجامعة حمه لخصر الوادي عامة

عبدالله بن عبدالمطلب
عبدالله بن عبدالمطلب

شكر وتقدير

قال تعالى (.....وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ.....) *لقمان: 12*

لا يسعني وأنا في هذا المقام إلا أن أتقدم بوسع الشكر والتقدير
إلى من لم يخل عليا بنصائحه وإرشاداته لإكمال هذه الدراسة كما أشكر
له طول صبره في تحمل قراءته وتصحيح فصوله إلى أستاذ المشرف
"ضيف الله محمد هادي"

كما لا يفوتني أن أتقدم بحزبل الشكر لشركة ليدر أمان وكل السادة الكرام كما
أشكرهم على حسن استقبالهم لي وترويدي بكل ما أحتهاجه من وثائق ومعطيات وإلى جميع
أساتذة ودكاترة الجامعة

والشكر الكبير إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد لإتمام هذا العمل المتواضع
نحتم بالشكر الخاص لأساتذة أعضاء لجنة المناقشة لتكرمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة
وإثرائها وتقييمها.... شكرالكم جميعاً

عبد الغني

الملخص:

نظرا للأهمية البالغة التي يكتسبها موضوع مساهمة نظام المالي في معالجة الأصول البيولوجية في ظل المعايير الدولية على اعتباره الركيزة الأساسية التي تقوم عليها المؤسسات الاقتصادية من جهة.

فقد حاولنا من خلال هذه الدراسة لإبراز ما مدى انعكاس ومساهمة النظام المحاسبي المالي في عملية معالجة الأصول البيولوجية للمؤسسة الاقتصادية وهذا كإجابة منا على التساؤل الرئيسي المطروح وذلك بالاعتماد على المعالجة النظرية والتطبيقية للموضوع، حيث سلطنا الضوء على شركة SARL LADER AMAN المختصة في قطاع الأمني لتقديم الخدمات الأمنية المناسبة لكافة الأعمال في القطاع الصناعي والتجاري والخدمي بالتخطيط والامداد والتدريب والمتابعة والشركة في تقديمها هذا قدرة على تحقيق ما سبق بالأداء العملي الذي يشهد بذلك، وهذا بإسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري على دراسة الحالة .

وخلصت هذه الدراسة إلى أن إسهامات النظام المحاسبي المالي تبدوا واضحة على مستوى المحتوى المعلوماتي المالي للأصول البيولوجية وفق هذا الأخير والتي تعتبر مخرجات لهذا النظام ومن جهة أخرى فهي مدخلات رئيسية لقياس وتقييم الأصول البيولوجية واعتمادا على النتائج المتحصل عليها فانه يمكننا الحكم على أن أداء شركة SARL LADER AMAN كان مقبول عموما خلال فترة الدراسة، مع وجود إمكانية الحصول على أداء أفضل ونتائج تحوّل لها في المستقبل القريب المنافسة وبقوة على المستوى الوطني وذلك بإتباع سياسة تسييره رشيدة ومحكمة .

الكلمات المفتاحية : النظام المحاسبي المالي، الأصول البيولوجية، المعالجة البيولوجية، معايير المحاسبة الدولية، معايير الإبلاغ المالي

Abstract:

Compte tenu de l'importance cruciale de la question de la contribution du système financier au traitement des actifs biologiques à la lumière des normes internationales, car il s'agit du principal pilier sur lequel reposent les institutions économiques, d'une part.

We have tried, through this study, to highlight the extent of the reflection and contribution of the financial accounting system in the process of processing the biological assets of the economic institution, and this is as an answer from us to the main question posed, by relying on the theoretical and applied

treatment of the subject, where we shed light on the company SARL LADER AMAN specialized in the security sector to provide services The appropriate security for all work in the industrial, commercial and service sectors with planning, supply, training and follow-up, and the company in presenting this is able to achieve the foregoing with the practical performance that attests to this, and this is by dropping what was dealt with in the theoretical aspect on the case study.

This study concluded that the contributions of the financial accounting system are clear at the level of the financial informational content of biological assets according to the latter, which are considered outputs of this system and on the other hand, they are main inputs for measuring and evaluating biological assets. Depending on the results obtained, we can judge that the performance of SARL LADER Company AMAN was generally accepted during the study period, with the possibility of obtaining better performance and results that would enable it in the near future to compete strongly at the national level by following a rational and prudent management policy.

Keywords: financial accounting system, biological assets, biological treatment, international accounting standards, financial reporting standards



فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	ملخص الدراسة
IV	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VII	قائمة الاشكال
VIII	قائمة الاختصارات
IX	قائمة الملاحق
أ - ج	مقدمة
05	الفصل الأول: مفاهيم النظرية حول (SCF/IFRS/IAS)
06	تمهيد
06	المبحث الأول: أبرز إصلاحات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ورؤيته وتوجهه في ظل المعايير الدولية
08	المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام المالي المحاسبي في الجزائر
22	المطلب الثاني: عرض أهم المعايير الدولية المتعلقة بالأصول البيولوجية ومعايير الإفصاح المحاسبي
26	المطلب الثالث: القياس في الفكر المحاسبي .
35	المطلب الرابع: تقييم بدائل القياس المحاسبي
54	المبحث الثاني: القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية
54	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة
67	المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية
71	المطلب الثالث: القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13
82	المطلب الرابع: تقييم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي
84	المبحث الثالث: انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي

84	المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي
100	المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية
102	المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز كفاءة السوق المالي
108	المبحث الرابع: إشكاليات الاعتراف والقياس بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي
108	المطلب الأول: الاعتراف والقياس بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي
117	المطلب الثاني: مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج النباتي واقتراح حلولها متعدد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج النباتي
119	المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني واقتراح حلولها متعدد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني
122	المطلب الثالث: متطلبات القياس للأصول البيولوجية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41
125	المبحث الخامس: أهم الدراسات السابقة الأكاديمية منها والبحثية
125	المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة العربية
135	المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
142	المطلب الثالث: عرض لنقاط التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة
144	خلاصة الفصل الأول
146	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية
146	تمهيد
147	المبحث الأول: تقديم عام لشركة SARL LADER AMAN
147	المطلب الأول: التعريف بالشركة
147	المطلب الثاني: أهداف وأهمية شركة SARL LADER AMAN.
148	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة SARL LADER AMAN
151	المطلب الرابع: عمليات ومعدات شركة SARL LADER AMAN
152	المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لشركة SARL LADER AMAN
157	المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي (جدول الميزانية)
158	المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول النتائج).

159	المطلب الثالث: اللواحق التوضيحية لبطاقة الإهتلاكات
159	المطلب الرابع: اللواحق الخاصة ببطاقة المخزونات
160	مطلب الخامس: والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا SCF
160	المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا للمعايير التقارير المالي الدولية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS)
160	المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الموهة لغرض البيع
162	المطلب الثاني: الأصول البيولوجية الموجهة للاستثمار
166	المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الموجهة إلى التريبة
172	المطلب الرابع: المقارنة بين المعيار المحاسبة الدولية والنظام المالي ومقترحات الباحث نموذج مقترح لتقرير الخبرة من اجل اعداد بطاقة الإهتلاك وخسائر القيمة
175	خلاصة الفصل الثاني
177	خاتمة
182	قائمة المراجع
185	الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	الرقم الجدول
17	مقارنة اهم مبادئ المحاسبة.	01-01
20	المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي	02-01
25	مقارنة بين IAS/IFRS و SCF	03-01
72	يوضح مراحل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13	04-01
88	مدى الحياة والانتفاع بالأصل وسن بداية الإنتاج	05-01
152	جانب أصول الميزانية لسنة 2020	01-02
154	جانب خصوم الميزانية لسنة 2020	02-02
155	جدول حسابات النتائج لسنة 2020	03-02
156	يوضح اللواحق الخاصة ببطاقة الإهتلاكات	04-02
156	يوضح اللواحق الخاصة ببطاقة المخزونات	05-02
172	المقارنة بين المعيار المحاسبة الدولية والنظام المالي	06-02



قائمة الاشكال



قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
75	المفهوم الجديد للقيمة العادلة وقياسها من خلال المعيار IFRS 13	01- 01
148	SARL LADER AMAN الهيكل التنظيمي لشركة	01-02
173	نموذج طلب الخبرة	02-02
174	نموذج خبرة إعادة التقييم للأصول البيولوجية	03-02



قائمة الاختصارات



قائمة الاختصارات

الرمز	الشرح	الصفحة
SCF	النظام المحاسبي المالي	06
PCG	المخطط المحاسبي العام لسنة 1975	07
CSTC	المجلس الاعلى للتقنية المحاسبية	27
FCAG	المجموعة الاستشارية للأزمة المالية	33
IFRS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	35
IAS	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	38
FV	محاسبة الزراعة	164
R0	قيمة اجمالي المردودية المتوقع الانتفاع بها للأصل البيولوجي القابل للاهلاك	171
Rexp	قيمة المردودية المنتفع بها لدورة	171



قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	الرقم
185	جدول المركز المالي (جانب الأصول)	1
186	جدول المركز المالي (جانب الخصوم)	2
187	جدول النتائج (قائمة الدخل)	3
188	جدول توضيحي لحركة الاستثمارات	4



مقامت

تمهيد

إن المؤسسات الاقتصادية في وقتنا الراهن، ومع تنوع قطاعاتها الاقتصادية ولا سيما القطاعات المستحدثة في مجال الخدمات والتي تم خوصصتها مثل شركات التي تعمل في مجال الأمن والوقاية التي يهتم نشاطها بتقديم خدمات الامن للمؤسسات الأخرى خاصة كانت او تابعة للقطاع العام مثل (البنوك، المؤسسات الاقتصادية، الشركات البترولية، الشركات التي تعمل في استخراج لمعادن الثمينة الخ).

ولقد عرفت الجزائر مؤخرًا انتقالًا كبيرًا وجذريًا على المستوى الاقتصادي، ورغبة منها للمواصلة ومواكبة التطورات والتغيرات الآنية والحديثة الحاصلة على مستوى العالم، حدثت مجموعة من التغيرات الجوهرية أثرت هاته الأخيرة على البيئة المحاسبية والمالية، حيث نتج عنها النظام المحاسبي المالي، ومنه أصبح هذا النظام يخدم المتعاملين الماليين والاقتصاديين بدرجة أولى، وأيضًا لمواكبة ومسايرة الأحداث والوقائع الاقتصادية والتفاعل معها، كما يعمل على تقديم معلومات مالية ومحاسبية تحمل مجموعة من الخصائص النوعية ما يجعلها كفيلة بعرض الصورة والوضعية المالية الصادقة للمؤسسة.

وباعتبار أن النظام المحاسبي المالي هو القاعدة القانونية والمعلوماتية التي يعتمد عليها المدراء والمحللون الماليون او المتعاملين مع المؤسسة بصفة عامة، فإن مختلف الاسهامات التي يقدمها لها أثر ووقع كبير على دقة المعلومة المالية وشفافيتها على مستوى مختلف القوائم المالية ويكون ذلك واضح وجلي سواء من ناحية المضمون او الشكل باعتبارها مخرجات النظام المحاسبي المالي، وهذا سيؤثر بطريقة او بأخرى على مضمون قرارات كانت تشغيلية، استثمارية أو تمويلية والتي تعتمد بشكل رئيسي على القوائم المالية وفق عملية منظمة ومنهجية لمعالجة بياناتها المالية المتاحة وذلك بالاستغلال الامثل لها، ومن هنا نسجل مجموعة من الانعكاسات الهامة على مختلف عمليات التي ينتجها لنا النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

حيث يكتسي موضوع تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية أهمية بالغة سواء بالنسبة للمؤسسة الناشطة في هذا المجال أو بالنسبة للمتعاملين معها، وذلك لما يوفره من تقنيات واليات تساعد على اتخاذ قراراتها وفقا لأسس سليمة ومدروسة بالشكل الذي يساهم في سرعة تحقيق أهدافها عامة، ورسم خطط استراتيجية بناء على معلومة مالية لها خاصية الجودة تساعد على إعطاء المركز المالي الحقيقي لهذه المؤسسات.

ومن هذا المنطلق فإن هذه الدراسة تكتسب أهميتها كونها تهدف إلى مناقشة الإطار الفكري والمفاهيمي وكذا الجانب التقني لعملية تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية لشركات التي تعمل في هذا المجال وتوضيح أثر ذلك في عملية اتخاذ القرارات.

● إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق فإن الإشكالية التي نسعى إلى معالجتها من خلال هذه الدراسة تتمثل أساساً في السؤال الرئيسي التالي:

- كيف يساهم النظام المحاسبي المالي في تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)؟

وفي ظل هذا التساؤل الرئيسي وضمن سياق الإجابة عنه يمكننا أن نطرح التساؤلات الفرعية التالية والتي يثيرها الموضوع:

- كيف ساهم النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول البيولوجية؟
 - ما هي أهم الأساليب التقييمية للأصول البيولوجية وفقاً لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)؟
 - كيف عالج النظام المحاسبي المالي الإهلاكات وخسائر القيمة للأصول البيولوجية؟
 - هل يمكن تكيف النظام المحاسبي المالي في تقييم الأصول البيولوجية وفقاً لمستجدات (IAS/IFRS)؟
- فرضيات الدراسة:

- القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي المالي تتضمن مجموعة من المعلومات مصرح بها بطريقة صادقة وشفافة تخدم بذلك أصحاب القرار والمسيرين الماليين.
- المقصود بتقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وهي تلك الطريقة التقنية التي يتم فيها معالجة البيانات الخاصة بهذه الأصول حتى تتوفر لدينا من خلال هذه المعالجة معلومات محاسبية يعتمد عليها في كل القرارات.
- شركة SARL LADER AMAN تستخدم تقنيات معالجة البيانات المحاسبية للأصول البيولوجية وفقاً لمستجدات المعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) والمتمثلة في مخرجات هذه المعالجة وهي قائمة المركز المالي (جدول الميزانية) وقائمة الدخل (جدول النتائج).

● مبررات اختيار الموضوع:

إن اختيارنا لهذا الموضوع لم يأتي بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة لمجموعة من الاعتبارات والمبررات منها ما هو موضوعي ومنها ما هو ذاتي.

حيث تتمثل المبررات الموضوعية فيما يلي:

- تسليط الضوء على أبرز الإسهامات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي والتي تمس الأصول البيولوجية.
 - الأهمية البالغة التي يحظى بها هذا الموضوع وخاصة بالنسبة لمعدي القوائم المالية وكذا المراجعين أو صانعي القرار في الوسط المؤسسي.
 - الوصل بين الجانب النظري والتطبيقي للموضوع محل الدراسة وذلك بإسقاط ما تم تناوله وتسليط الضوء على الواقع العملي الملموس للمؤسسات الاقتصادية طبقاً للنظام المحاسبي المالي.
 - استدراك ومعالجة عدة نقاط ضعف كانت قد تناولتها دراسات سابقة في هذا المجال.
- أما بالنسبة للمبررات الذاتية فهي تتمثل فيما يلي:
- الرغبة الشخصية في الخوض في غمار هذا الموضوع والتخصص أكثر في هذا المجال بحكم أنه يلمس جانب تخصصنا الدراسي (محاسبة ومالية).
 - فتح الباب أمام إمكانية مواصلة البحث في هذا المجال.

● أهداف الدراسة :

- إن الغرض من هذه الدراسة هو الوصول إلى مجموعة من الأهداف نذكر أهمها:
- ✓ إبراز الإسهامات المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي والتي تمس عملية تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية.
 - ✓ التركيز على أهم الأساليب التي تدخل في تقييم الأصول البيولوجية كأصل رأسمالي في المؤسسة الاقتصادية.
 - ✓ استحداث نماذج وطرق مستخدمة في تحديد خسائر القيمة والإهلاكات للأصول البيولوجية وفقاً (IAS/IFRS).
 - ✓ تكييف القصور القانوني لنظام المحاسبي المالي وفقاً (IAS/IFRS).

● أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:
- الإلمام ومعرفة كيفية إعداد وتطبيق المؤسسات للنظام المحاسبي المالي وانعكاساته على الإفصاح المالي وعرض القوائم المالية.
 - معالجة وتحليل موضوع الأصول البيولوجية من مختلف جوانبه، والتعرف على أبرز الطرق المساهمة في معالجته وتقييمه.

- التعرف على طرق ونماذج مقترحة لتقييم ومعالجة الإهتلاكات وخسائر القيمة للأصول البيولوجية وتكييفها مع النظام المحاسبي المالي.

• حدود الدراسة :

سنتناول خلال هذه الدراسة بيان أثر النظام المحاسبي المالي ومساهماته على مستوى تقييم الأداء المالي ولقد اخترنا في ذلك شركة الأمن والحراسة الأمنية SARL LADER AMAN بورقلة، كعينة من المؤسسات الاقتصادية لتسليط الضوء أكثر على الواقع العملي الملموس بها.

• الحدود الموضوعية

ترتكز دراستنا هاته على "قياس و تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية" عن طريق عرض قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، لما لهما من أهمية في تقييم الأداء المالي والتأكد من مدى نجاعة الخطط المسطرة والتحقق من الاهداف المرجوة.

• الحدود الزمنية والمكانية:

- **الحدود المكانية:** لقد تمحور موضوع دراستنا هاته على مستوى إحدى المؤسسات الاقتصادية للجزائر، وهي الأمن والحراسة الأمنية SARL LADER AMAN بورقلة

- **الحدود الزمنية:** لقد تمت دراسة الحالة هاته على مستوى الشركة محل الدراسة سنة (2020)، وهذا بالاستناد الى مجموعة من البيانات المالية والمعلومات المقدمة من طرف المديرين والمشرفين على مصالح الشركة محل الدراسة .

• منهج الدراسة:

من أجل الإجابة عن إشكالية البحث ومختلف الأسئلة الفرعية التي يطرحها وبغية الإحاطة والإلمام أكثر بنطاق الموضوع وإثبات صحة أو نفي الفرضيات المقدمة تم المزج بين المنهج الوصفي والتحليلي. هذا وقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة وذلك من خلال إسقاط أبرز ما تم التطرق إليه بالجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة، رغبة منا لإثبات مدى صحة ومطابقة ما تم التوصل إليه في الجانب النظري والتأكد من مدى مساهمة النظام المحاسبي المالي في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة.

كما وقد اعتمدنا على المقابلة في جمع هاته البيانات ثم تنظيمها ومعالجتها وصاغتھا.

• مرجعية الدراسة :

تتمثل مصادر جمع المعلومات التي استعملناها في هذه الدراسة اساسا فيما يلي:

المصادر الأولية: وتتمثل في المقابلة والقوائم المالية التي تم الحصول عليها من شركة الأمن والحراسة الأمنية SARL LADER AMAN بورقلة

المصادر الثانوية: فتتمثل في الكتب والمذكرات والمحاضرات والملتقيات والمجلات والمواقع الالكترونية، بالإضافة إلى الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع.

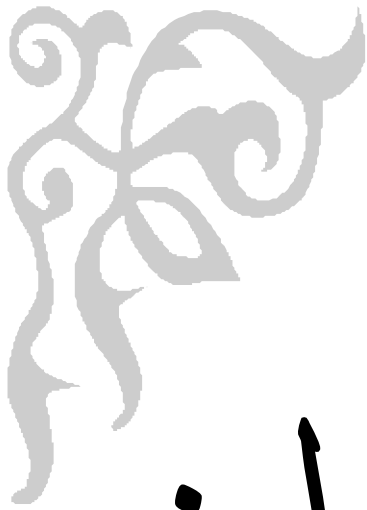
• صعوبات الدراسة:

في ظل إعدادنا لهذا البحث واجهتنا مجموعة من الصعوبات وهي متمثلة أساسا فيما يلي:

- الصعوبة في جمع المعلومات المستحدثة عن المؤسسة خاصة أن دراستنا تعتبر هي الاولى من نوعها لهاته الشركة.
- الصعوبة في تحديد وإيجاد المادة العلمية الأكثر دقة وهذا راجع للاختلاف في المناهج المتبعة.
- نقص المساعدة في تقديم بعض الوثائق أو المعلومات أو الاحصائيات والنتائج بحجة أنها تحمل طابع السرية أو الخصوصية.

• هيكلية الدراسة:

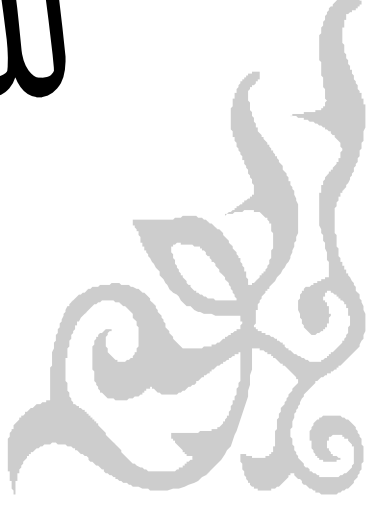
للإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها تم تقسيم البحث الى مقدمة وفصلين ، حيث تم عرض إشكالية البحث والأسئلة الفرعية والفرضيات في المقدمة، وبالنسبة للفصل الأول تناول الجانب النظري وكما اشتمل على ثلاث مباحث الأول الإطار النظري للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الزراعة والنظام المحاسبي المالي scf والمعايير المحاسبية الدولية، والثاني المعالجة المحاسبية لأنشطة المنتجات الحيوانية، والثالث الدراسات السابقة المتعلقة بموضوعنا أما الفصل الثاني متعلق بدراسة تطبيقية في شركة ليدر أمان للحراسة و الأمن بورقلة وقد قسم الى أربعة مباحث الأول تقديم عام للشركة ليدر أمان للأمن و الحراسة ، والمبحث الثاني عرض القوائم المالية للشركة محل الدراسة وفقا لنظام المحاسبي المالي scf والمبحث الثالث المعالجة المحاسبية وفقا لنظام المحاسبي المالي scf والمبحث الرابع المعالجة المحاسبية الاستشرافية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، لنصل في النهاية إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج والتوصيات..



الفصل الأول:



الأدييات النظرية



للمراسلة

تمهيد:

النظام المحاسبي هو مجموعة من القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود بلد معين، فهو الإطار الذي يشمل القواعد والأسس التي تساعد المؤسسة على تبويب وتسجيل العمليات وإثباتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، واستخراج البيانات والقوائم المالية، ومن هذا المنظور وبناء على النظام الاقتصادي الذي اختارته الجزائر المتمثل في الاقتصاد الموجه أو الاشتراكي أوجب التفكير في إعادة هيكلة النظام المحاسبي المتوارث عن الاستعمار، والمعروف المخطط المحاسبي الوطني الذي لم يساير أهداف وطموح اقتصاد الدولة ورغبتها، لهذا قامت وزارة المالية بإنشاء مجلس الأعلى للمحاسبة الذي أوكلت له مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا مجال.

لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى خمس مباحث وفق التسلسل التالي:

- ✓ **المبحث الأول:** أبرز إصلاحات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ورؤيته وتوجهه في ظل المعايير الدولية.
- ✓ **المبحث الثاني:** القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية.
- ✓ **المبحث الثالث:** انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي
- ✓ **المبحث الرابع:** إشكاليات الاعتراف والقياس بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي.
- ✓ **المبحث الخامس:** أهم الدراسات السابقة الأكاديمية منها والبحثية.

المبحث الأول: أبرز إصلاحات النظام المحاسبي المالي في الجزائر ورؤيته وتوجهه في ظل المعايير الدولية

سنتطرق في هذا المبحث الى اربعة مطالبة والتي ستشمل التطور التاريخي للنظام المحاسبي المالي في الجزائر في المطلب الأول، ثم نمر على أهم الاصلاحات التي جاء بها النظام المالي المحاسبي الحالي. في المطلب الثاني، يليها المطلب الثالث الذي يتناول أهم المستجدات المستحدثة لنظام المالي الجزائري لتكييف وفقا للمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية واخيرا نتحدث عن أهم المعايير الدولية المتعلقة بالأصول البيولوجية ومعايير الافصاح المحاسبي.

المطلب الأول: التطور التاريخي للنظام المالي المحاسبي في الجزائر

قد مر النظام المحاسبي في الجزائر بعدة مراحل تاريخية وفقا لما تتطلبه البيئة الاقتصادية لكل مرحلة ومنه سنتطرق في هذا المطلب الى تعريف النظام المحاسبي وكذا التطور التاريخي له في البيئة الاقتصادية بالجزائر.

الفرع الأول: تعريف النظام المحاسبي المالي

صدر النظام المحاسبي المالي بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة الموافق ل 25 نوفمبر 2007 وطبقا لهذا القانون فإن: المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في بداية السنة المالية⁽¹⁾.

من خلال التعريف نستخلص أن SCF نظام للمعلومات عبارة عن:

- نظاما للمعلومة المالية يركز على المفهوم المالي أكثر من المحاسبي.
- كشوف تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية.
- وسيلة لقياس أداء ونجاعة الكيان.

¹ - الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03 ص 03.

الفرع الثاني: التطور التاريخي للنظام المالي المحاسبي في الجزائر

بغرض اعداد نبذة تاريخية واضحة حول تطور النظام المحاسبي المالي في الجزائر وجب علينا الحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي المالي في الجزائر، وذلك من خلال المرور بثلاث فترات أساسية والمتمثلة في: (1)

أولاً: الفترة من 1962 إلى 1975

كما هو معروف فإن الجزائر ورثت بعد الاستقلال النظام التشريعي والقانوني الفرنسي، ولتفادي حصول اي فراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة أو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم 157/62 الصادر في 1962/12/31 والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية .

وفي هذا الصدد استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1975 PCG، وهذا الإطار التشريعي كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة مع العمل على ضمان الاستمرارية في توفير تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية، وتميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبداية في عمليات التأمين خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجهات الجديدة في النظام الاقتصادي، كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو: المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (CSTC Conseil Supérieur de la Technique Comptable) كما قد حددت صلاحياته في النص القانوني المنشئ له كما تم تعديل العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب (الأمر رقم 82/71 الصادر في 1971/12/29) وكتكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما: المرسوم رقم 83/72 الصادر في 1972/04/18 المتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هو ليسانس في العلوم المالية ومحاسبية و المرسوم رقم 84/72 الصادر في 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة. (2)

¹ - مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة ابحاث اقتصادية وإدارية، جامعة بسكرة، العدد 04 ديسمبر 2008 ص 194، بتصرف.

² - مختار مسامح، نفس مرجع سبق ذكره، ص 195، بتصرف.

ثانيا: الفترة من 1975 الى 2007

ان الفترة التي تبعت الاستقلال كانت فترت تحولات شملت جوانب الحياة ومنها الاقتصادية، وبما ان المحاسبة ادت الى ترجمة العديد من هذه الجوانب، فكان التزاما عليها مسايرة ذلك.

ان القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه اعطاء الوقة الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:⁽¹⁾

- القانون المدني، الامر رقم 58/75 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم.
- القانون التجاري، الامر رقم 59/85 المؤرخ في 26/09/1975 المعدل والمتمم.
- القانون الجزائي، الامر رقم 155/66 المؤرخ في 1966/06/08 المعدل والمتمم.
- القانون الضريبي، الامر رقم 101/76 المؤرخ في 1976/12/06 المعدل والمتمم.

وكتكملة لهذه الترسانة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الامر رقم 35/75 الصادر في 1975/04/29 المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من 1776/01/01.

ومما لا شك فيه ان صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة و منها الاقتصاد و المحاسبة و من جهة اخرى ضرورة تأقلم و مسايرة ادوات التسجيل و القياس و الافصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع الغير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد المسمى بالاشتراكية من جهة اخرى.⁽²⁾

ومن هذا المنطلق، وإذا ما تفحصنا هذا القانون نجده يختلف كثيرا عن التشريع المعمول به سابقا من جوانب كثيرة من حيث: التسمية، المصطلحات، تفضيل المحاسبة الوطنية على المحاسبة المؤسسية، عدم الاستفادة من القانون المحاسبي المعدل.

ثالثا: الفترة من 2008 الى الان

في أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار صدر القانون رقم 11/07 بتاريخ 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والذي عوض مرحلة المخطط المحاسبي الوطني.

¹ - الجريدة الرسمية، العدد 74، نفس مرجع سبق ذكره، ص 04.

² - علاء بو قفة، الاصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012/2011 ص 71 - 72 بتصرف.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين والمهني المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه (المادة 41) وبعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى، أي بداية العمل به ابتداء من 01 جانفي 2010.

وإذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع تلك التي منحت سنة 1975 نجدها طويلة نسبيا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.⁽¹⁾

الفرع الثالث: أهم الاصلاحات التي جاء بها النظام المالي المحاسبي الحالي

قبل التطرق الى اهم الاصلاحات التي قام بها النظام المالي المحاسبي الحالي فإننا لا بد أولا ان نذكر النقائص التي برزت في المخطط المحاسبي الوطني أولا: ⁽²⁾

أولا: نقائص المخطط المحاسبي الوطني

كما ذكرنا في المطلب الأول فانه تعويضاً للمخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 المخطط المحاسبي العام الفرنسي في 1957 بهدف خلق اداة للدولة من اجل التخطيط والتسيير، إلا أن تطبيقه على أرض الواقع من طرف المستعملين نتج عنه عدة ثغرات ونقائص والتي ظهرت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف الشركات المتعددة الجنسيات لوجود عراقيل في التسيير وعدم توافق قوائمته المالية مع المعايير المحاسبية الدولية، و لهذا فإننا نتطرق الى اهم النقائص البارزة في المخطط المحاسبي الوطني والمتمثلة في:

- نقائص متعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي الوطني.
- نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي الوطني.

¹ - سيد محمد، الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 09 سبتمبر 2013، ص 216.

² - عطية عبد الحى مرعي، أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية، الجزء الاول، أبو الخير للطباعة والنشر، مصر 2009 ص 340 (بتصرف).

1- نقائص متعلقة بالجانب النظري للمخطط المحاسبي.

إن طريقة تقديم المخطط المحاسبي الوطني تظهر العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة والحسابات المركبة.⁽¹⁾

أ- التقصير المفاهيمي:

يتعلق الأمر بالإطار المفاهيمي، الأهداف ومستعملي المعلومة المحاسبية وأيضا المبادئ المحاسبية والتنسيق المحاسبي. يعطي النطاق الحالي للمخطط المحاسبي الوطني امتيازاً لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء عن طريق عرض وتصنيف وترتيب البيانات المحاسبية حسب طبيعتها وعلى سبيل المثال فإن إعداد جدول حسابات النتائج يسهل حساب الناتج الخام والقيمة المضافة... الخ.

غير أنه على المستوى الدولي هدف المحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة المحاسبية كالمستثمرين، المساهمين، الملاك... الخ.

كما أن المبادئ المحاسبية غير معبر عنها بشكل واضح ولم يتم إعطاء تعاريف واضحة لبعض المفاهيم مثل: الأصول، الخصوم، الأموال الخاصة، النواتج، التكاليف.

ب- غياب فكرة الحسابات المركبة على مستوى المخطط المحاسبي الوطني:

يطبق الدليل المحاسبي الوطني في صيغته الأصلية على المؤسسات الصغيرة ولا يشير إلى المجمعات التي من أجلها تم تأسيس المعايير المحاسبية الدولية، وهذا سواء من الجانب المحاسبي أو المنهجي.

إن مشروع الدليل المحاسبي للشركات القابضة يفرض استعمال نفس القواعد على المجمعات مع منح هذه الشركات التي لها مساهمات في الخارج إمكانية تجميع حساباتها وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

كما يجب الإشارة إلى أن عدد المؤسسات الملزمة بتجميع حساباتها والناشطة بالجزائر ضئيل جداً حيث يفرض القانون هذا الإجراء إلا على المؤسسات المسعرة في البورصة.

2- نقائص متعلقة بالجانب التقني للمخطط المحاسبي.

تتعلق هذه النقائص بالإطار المحاسبي وتصنيف الحسابات، الوثائق الشاملة، الجرد الدائم وقواعد التقييم، التعاريف وقواعد سير الحسابات ومعالجة بعض العمليات، الوثائق المحاسبية للمحاسبة الجبائية.⁽²⁾

¹ - علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012، ص 99. (بتصرف).

² - دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2012-2013، ص 75-76. (بتصرف).

أ-الإطار المحاسبي:

لم يعط المخطط المحاسبي بعض الحسابات نذكر منها:

- المجموعة الأولى:

- رأس المال المسدد وغير المسدد.
- المؤونات النظامية.... الخ

- المجموعة الثانية:

- المصاريف الموزعة على عدة سنوات.
- الاستثمارات المالية.
- الصيانات الكبرى.
- القرض الايجاري.... الخ

- المجموعة الثالثة:

- مؤونة نقص قيمة المجمعات.
- الفوائد الواجبة التحصيل.
- نواتج للقبض.
- إعانات للقبض.... الخ

- المجموعة الرابعة:

- الديون المخصصة للعطل المدفوعة... الخ

- المجموعة الخامسة:

- المنح العائلية.
- منح التمدرس.
- الامتيازات حسب طبيعتها الممنوحة للمستخدمين.

ب-تصنيف وتبويب الحسابات:

لا يوجد أي تمييز أو فصل بين الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة، وبين الخصوم الجارية وغير الجارية، إن تصنيف الديون والحقوق حسب طبيعتها وليس حسب سيولتها ومدة الوفاء بها جعل عملية التحليل المالي صعبة.

لقد تم تعريف المجموعات الثانية والثالثة والرابعة على أساس نظرة قانونية للمؤسسة لا تسمح بإعطاء أدوات الإنتاج وعدم الفصل بين أصول الاستغلال والأصول خارج الاستغلال، وعدم تقديم السلع المستعملة في الاستغلال والتي هي ليست ملك للمؤسسة.

تعالج مصاريف البحث والتطوير على أنها مصاريف إعدادية، وليس على أساس أنها قيم معنوية، حيث أن القيم المعنوية محددة بشهرة المحل وحقوق الملكية الصناعية والتجارية.

تم إدراج بعض القيم المنقولة ضمن عناصر حساب حقوق الاستثمارات كسندات المساهمة وسندات التوظيف على أساس أنها قيم قصيرة الأجل في حين تم تعريف استثمارها على أساس قيم دائمة. مخصصات المؤونات الخاصة بتدهور قيمة المخزونات والحقوق تعتبر كعناصر خارج الاستغلال، في حين أنها لا تبرز أي خصائص استثنائية في الحياة الجارية للمؤسسة.

توجد بعض الاستثناءات في مبادئ التقييم، يتعلق الأمر بحساب 46 تسيقات الاستغلال وحساب 56 ديون الاستغلال حيث أن الحسابين: 468 و 568 لا يمثلان حقوق أو ديون على المؤونات أو الإهلاكات كما أن حساب 469 لا يمثل حقوق خارج الاستغلال.

هذه النقائص المنهجية ليس لها تأثيرات سلبية على سير الحسابات، لكن هذا دليل على أن تصميم المخطط المحاسبي غير كامل⁽¹⁾.

ج - الوثائق الشاملة:

- يبلغ عددها 17 جدولا مهما كان حجم ونشاط المؤسسة، ونظرا لغياب تطبيق مبدأ الأهمية النسبية فإن كل المؤسسات حتى الصغيرة منها ملزمة بتقديم كل المعلومات المقدرة في المخطط المحاسبي الوطني.⁽²⁾
- **الميزانية:** شكل الميزانية لا يقدم معطيات عن الدورة السابقة للقيام بعملية المقارنة، فلقيام بعملية المقارنة لا بد من الرجوع إلى الجداول التفسيرية.
- **جدول حسابات النتائج:** هنا أيضا، الشكل الذي يقدم فيه جدول حسابات النتائج لا يقدم معطيات عن نشاط الدورة السابقة، كما أن جدول حسابات النتائج لا يسمح بالتمييز بين النتيجة الجارية والنتيجة المالية ولا يقدم بعض الأرصدة الوسيطة المعروفة على المستوى الدولي.

¹ - دادة دليل، "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي"، مرجع سبق ذكره. ص 40

² - بوترين محمد، المحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية، دار الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2010. ص 165. (بتصرف).

د- جداول الملاحق:

- جدول حركات الذمة ليس بجدول التمويل وليس بجدول التدفقات النقدية، ولا يميز بين تدفقات الاستغلال، تدفقات الاستثمار والتدفقات المالية، في المقابل يسمح بإجراء مقارنة بالدورة السابقة الغائبة في الميزانية والضرورية في عملية التحليل المالي.

- جدول الأموال الخاصة يعطي تحليل على أساس أصل الأموال الخاصة وليس على أساس تغيرات الأصول الصافية.

- الجداول الأخرى من 4 إلى 15 تتضمن تحليل عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج حسب طبيعتها.

- الجداول التفسيرية لا يبدو لها فائدة للمؤسسة وشركائها لأنها تشكل تحليل مفصل حسب طبيعة عناصر الميزانية وجدول حسابات النتائج، ولا تسمح أيضا بتقدير أحسن لوضعية المؤسسة، حيث تعتبر هذه الجداول أكثر نفعا للمحاسبة الوطنية بتزويدها بالمعلومات لإنجاز المجاميع الكلية.

هـ- الجرد الدائم:

لقد فرض المشرع الجزائري على جميع المؤسسات مهما كان حجمها وطبيعة نشاطها أن تتبع طريقة الجرد الدائم من أجل متابعة مخزونها، ورغم أن هذه الطريقة قد لا تتناسب وإمكانيات بعض المؤسسات من أجل متابعة المشتريات، المبيعات، المخزونات، وتعدد النشاطات والبعد الجغرافي لبعض الوحدات يبرز صعوبة استعمال الجرد الدائم في المؤسسات.

و- قواعد التقييم:

اعتمد المخطط المحاسبي الوطني التكلفة التاريخية كطريقة للتقييم، لكن لم يوصي بطرق التقييم عند تاريخ الجرد، حيث أنه لا توجد أي طريقة أوصى بها المخطط لتقييم مدخلات ومخرجات المخزون، وأعطيت الحرية للمؤسسات في اختيار الطريقة الأكثر توافقا مع خصائص المخزون.

لم يتناول المخطط المحاسبي الوطني تعريف كل من تكلفة الحيازة، تكلفة الشراء، تكلفة الانتاج، المصاريف الملحق، الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

المخطط المحاسبي لم يدقق في تحديد طرق حساب الإهلاك، ولم يحدد معادلات الإهلاك وإجراء تكوين المؤونات لنقص المخزونات والحقوق المشكوك فيها.

ي- التعاريف وقواعد سير الحسابات:

إن قواعد سير الحسابات وجيزة جدا، وإن تعريف بعض الأصناف وتسمياتها لا تتطابق مع محتواها .

- المجموعة الأولى:

تحتوي ضمن عناصرها حسابات الارتباط بين الوحدات، نتائج رهن التخصيص ومؤونات الخسائر والتكاليف التي لا تتضمن وسائل تمويل متاحة أو متروكة تحت تصرف المؤسسة.

- المجموعة الثانية:

مصطلح المصاريف الإعدادية لا يعكس محتوى هذا الحساب، لأن بعض المصاريف ملتزم بها بعد بداية استغلال المؤسسة (كمصاريف التطوير)، غير أن مصطلح المصاريف الإعدادية يمثل مصاريف مدفوعة مسبقا قبل بداية أي نشاط.

- المجموعة الرابعة :

تحتوي على حسابات لا تتضمن حقوق وهي: حسابات الخصوم المدينة، المصاريف المدفوعة مسبقا، النفقات في انتظار التحميل والكفالات.

- المجموعة الخامسة :

تحتوي على حسابات لا تمثل أبدا الديون كحسابات الأصول الدائنة، النواتج المسجلة مسبقا، الإيرادات في انتظار التحميل والكفالات.

- معالجة بعض العمليات:

لم يعالج المخطط المحاسبي الوطني بعض العمليات نذكر منها: القرض الايجاري، العمليات بالعملة الأجنبية، الاستثمارات المعنوية، الاندماج، العطل المدفوعة الأجر، تكاليف البحث والتطوير، تغير الطرق المحاسبية، التزامات التقاعد... الخ

ثانيا: اهم التعديلات البارزة في النظام المحاسبي المالي

من خلال ما ذكرناه في المطلب الأول فان النظام المحاسبي المالي قد مر على عدد من التغييرات والتطورات خلال فترات زمنية معينة ومجموعة من الاصلاحات لذا فان النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من التعديلات نوجز اهمها كما يلي:

1- تعديل بعض المعالجات السابقة

والتي يمكننا تلخيصها في النقاط التالية: ⁽¹⁾

¹ - سيد محمد، " الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية " مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 2013/09/09، ص 216.

- اعادة تقييم الاصول الثابتة بدقة وموضوعية.
- اللجوء الى التقييم بأسلوب القيمة العادلة لبعض المعاملات الخاصة بالأدوات المالية.
- تطبيق التقييم بالاعتماد على القيمة الحالية لتقييم السلفات والقروض وبعض اشكال التمويل.
- التعديل في شروط اثبات الاعباء.
- تعديل أساس حساب الإهتلاكات.
- غياب الجانب القانوني للمؤونات.
- تدهور القيم.
- شروط التسجيل المحاسبي واعادة تقييم الاصول.

2- تعديلات اضافية.

وقد شملت هاته التعديلات:⁽¹⁾

- انشاء إطار فكري للمحاسبة المالية يبين اعتماد فكرة الصورة الصادقة كهدف لتحديد المعلومة المالية وادخال فكرة حسابات المجمع.
- تطوير عرض القوائم المالية، مثل عرض حساب النتيجة حسب الوظيفة، وكذلك الزامية عرض بيانات الدورة السابقة على مستوى الميزانية.
- تكملة طرف التطور المحاسبي بما يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية من خلال اعتماد جدول تغييرات الاموال الخاصة وتدفقات الخزينة، اعتماد ملاحق أكثر تعبيراً عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج نشاطها.
- اضافة بنود جديدة في القوائم المالية مثل:
 - المخزونات التأمينية من التثبيات ح/36.
 - الادوات المالية المشتقة ح/52.
 - فارق التقييم ح/104.
 - الضرائب المؤجلة ح/133. ح/134.
 - مؤونات للأعباء ح/15.

¹ - براق محمد ولقمان عمر، " أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر "، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ص 4.

الفرع الرابع: إبراز أهم المستجدات المستحدثة لنظام المالي الجزائري لتكييف وفقا للمعايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية .

لمعرفة اهم المستجدات المستحدثة للنظام المالي الجزائري وفقا للمعايير المحاسبية المالية فإننا نتطرق الى مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية LAS/IFRS، واجراء مقارنة من خلال:

أولا: المقارنة من خلال الإطار المفاهيمي

الاطار المفاهيمي من خلال المعايير الدولية لإعداد تقارير مالية IAS/IFRS، يهدف الى التنسيق و التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، وكيفية إعداد القوائم المالية، والخصائص النوعية التي ينبغي أن تتوفر في المعلومات المحاسبية، وكذا المعايير المحاسبية الدولية التي تهتم بكل المؤسسات العامة والخاصة، التجارية والصناعية والخدمية أما في النظام المحاسبي المالي فإن الإطار التصوري يشكل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

مما سبق نجد أن كلا الإطارين لهما نفس الأهداف التي يصبو إلى تحقيقها. غير أن الإطار المفاهيمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS/IAS تم تحديثه سنة 2010 ليشمل جميع تفاصيل التقارير المالية متضمنة القوائم المالية أما الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فهو الإطار المفاهيمي القديم للجنة معايير المحاسبة الدولية قبل عملية الهيكلية، والذي يغطي القوائم المالية فقط⁽¹⁾.

¹ - شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبة الشركة الجزائرية بدوار، الجزائر، الجزء الاول 2008، ص 30

ثانيا: المقارنة من خلال اهم المبادئ المحاسبية

في هذا الفرع يمكننا حصر المقارنة في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): مقارنة اهم مبادئ المحاسبة.

النظام المحاسبي المالي (SCF)	معايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS/IAS)
مبدأ الثبات	
يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات . ويبرر الاستثناء عن مبدأ الديمومة بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم. بالإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشف المالية. المادة 15 من م.ت 156/08	حتى تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يجب أن تتميز بثبات الطرق وقواعد العرض من سنة لأخرى. ويمكن الخروج عن هذا المبدأ في حالة البحث عن معلومة أفضل لمستعملي التقارير المالية شريطة تطبيق الطرق المحاسبية على الفترات السابقة (بأثر رجعي) للالتزام بعملية المقارنة للمعلومات المالية بالإشارة إلى ذلك في الجداول الملحق.
مبدأ استقلالية السنوات	
كون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تليها، ولذلك يتم ربط حدث بالسنة المالية المغفلة إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال حسابات السنة المالية، ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية .ولا يتم إجراء أية تسويات إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن تكون الأحداث	يتم إثبات العمليات والأحداث بالدفاتر المحاسبية للمؤسسة والتقرير عنها بالبيانات المالية للفترات التي تخصها، أي استقلالية السنوات المالية.

المؤثرة على قرارات مستعملي الكشف المالية موضوع إعلام في الملحق.

مبدأ الحيطة والحذر

يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول شكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه . ويجب ألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

حسب المعيار IAS37 يعتبر مبدأ الحيطة والحذر بمثابة ممارسة سلطة تقديرية للتوصل إلى تقديرات في ظروف عدم التأكد، بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل (الإيرادات)، أو تفريط في تقدير قيم المطلوبات أو المصروفات، ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيل المثال إلى خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض المتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للمطلوبات والمصروفات.

مبدأ الأهمية النسبية

قد حددت المادة 11 من المرسوم 156/08 مبدأ الأهمية النسبية وربطته بمدى تأثير المعلومات المالية على حكم مستعملها تجاه الكيان، وبالتالي العناصر قليلة الأهمية لا تطبق عليها المعايير المحاسبية

تعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان تحريفها أو حذفها يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون لهذه القوائم المالية وبالتالي هي الحد القاطع أو النقطة الفاصلة لكي تكون المعلومات نافعة ومفيدة.

مبدأ التكلفة التاريخية

يتم تسجيل العمليات المالية في السجلات على أساس التكلفة الفعلية لهذه العمليات وقت حدوثها، وعلى أساس قيمتها عند معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، باستثناء الأصول والخصوم البيولوجية والأدوات المالية

يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأساس الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد القوائم المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. وكما

فتقييم بقيمتها الحقيقية.	يمكن إظهار الأصول المالية بالقيمة العادلة
مبدأ المطابقة بين الميزانية الافتتاحية والميزانية الختامية	
حسب المادة 17 من المرسوم 156/08 يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية الحالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة . ويتمشى ذلك مع ما جاء في المادة 19 من القانون 11/07 "يجب القيام بإجراء قفل موجه إلى تجميد التسلسل الزمني وضمان عدم المساس بالتسجيلات."	لم يرد أي نص يتطابق مع هذا المبدأ.
مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني	
حسب هذا المبدأ تقيد العمليات وتعرض ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني. (المادة 18 من م.ت 156/08.	يعرف هذا المبدأ بتغليب الجوهر على الشكل فلكي تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها عن الأحداث التي تمثلها، فإنه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وليس فقط لشكلها القانوني.
مبدأ الاستمرارية	
حسب نص المادة 17 من المرسوم 156/08 تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في المستقبل القريب. وإذا لم يتم إعداد الكشوف المالية على هذا الأساس فإن الشكوك تكون مبررة والأساس المستند عليه في ضبطها في الملحق.	يتم إعداد التقارير المالية على افتراض أن المؤسسة مستمرة وسوف تستمر في نشاطها في المستقبل المنظور وليس لديها نية ولا حاجة لتصفية عمليات أو تقليص نطاقها بشكل كبير. وفي حال وجود مثل هذه النية أو الحاجة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة بالإضافة إلى الأساس الذي تم بموجبه إعداد التقارير المالية من قبل المؤسسة وسبب عدم اعتبار المؤسسة مستمرة.

المصدر: سعيداني محمد السعيد ورزيقات بوبكر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، العدد الثالث/مارس 2018، ص 264.

من خلال الجدول يتضح أن هناك توافق بين النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS/IAS حيث أن المبادئ الذي جاء بها النظام المحاسبي المالي متوافقة إلى حد كبير مع مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أما بعض الاختلافات الناتجة عن الاختلاف في المصطلحات لأن النظام المحاسبي المالي ذا مرجعية فرانكوفونية أما المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS/IAS فالمرجعية هي مرجعية أنجلو سكسونية.

ثالثا: المقارنة من خلال القوائم المالية وطريقة عرضها

النظام المحاسبي المالي تبني نفس القوائم المالية الواردة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IAS1 وكذا طرق عرضها، كما أن النظام المحاسبي المالي تبني قائمتين جديدتين هما جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة وهذا لما تكتسيه هتين القائمتين من أهمية تكمن في توفير معلومات مفيدة حول التدفقات النقدية الناشئة عن مختلف أنشطة المؤسسة (التشغيلية والاستثمارية والتمويلية)، وكذا أي حركة في رؤوس الأموال في بداية، ونهاية فترة إعداد التقارير المالية ⁽¹⁾.

رابعا: جدول (01-02): المقارنة بين مضمون المعيار المحاسبي الدولي 41 والفقرة 19-321 من النظام المحاسبي المالي

أساس المقارنة	المعيار المحاسبي الدولي 41 الزراعة	الفقرة 19-321 من SCF المقارنة	الهدف
الهدف	هدف المعيار بيان المعاملة المحاسبية وعض البيانات المالية الافصاحات المتعلقة بالنشاط الزراعي.	توفير المعرفة المحاسبية وتوضيح المبادئ المعتمدة لتسجيل الاصول البيولوجية وتوضيح الأسس المستخدمة في	هناك اتفاق في الدف مع أن هذه الفقرة لم تورد هدفا خاصا بها بل أن هدفها متضمن

¹ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص 107، بتصرف.

	تقييمها.	ضمن أهداف النظام المحاسبي المالي.
النطاق	يطبق المعيار على الأصول بيولوجية المحصول الزراعي عند نقطة الحصاد والمنح الحكومية ولا ينطبق على الأرض الخاصة بالنشاط الزراعي والأصول الغير الملموسة الخاصة بالنشاط الزراعي.	تطبق على جميع المؤسسات التي تختص بممارسة النشاط الزراعي كان نطاق الفقرة SCF 19-321 شاملا دون تفصيل انواع النشاطات التي تنطبق عليها الفقرة كذلك لم ترد ضمنها الحالات المستثناة من التطبيق
الاعتراف والقياس	أورد المعيار المحاسبي ثلاث شروط واجبة التحقق لأغراض الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي. يقسم المعير الموجودات في المنشآت الزراعية الى أصل بيولوجي وما حصل بيولوجي الذي هو المنتج المحصود للأصل البيولوجي وذلك فقط عند نقطة الحصاد وبعد ذلك يتم تطبيق المعيار الدولي الثاني المخزون وقد أورد المعيار جدول أمثلة على الأصول بيولوجيا والمحاصيل الزراعية والمنتجات التي هي نتيجة التصنيع. يتم قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة وخصومه منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.	لم ترد شروط الاعتراف. يتم ياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي كل تاريخ إبلاغ بقيمته العادلة ناقصا التكاليف المقدرة لبند المبيعات. إلا عندما لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق في مثل هذه الحالة، يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. هناك فروق جوهرية بين الفقرة 19-321 من SCF والمعيار في مجال الاعتراف: لم تتضمن الفقرة وكامل المخطط تقسيما للأصول البيولوجية على خلاف المعيار الذي فرق بين المنتجات الحيوانية والمنتجات النباتية. ينطبق تقييم الأصول في المؤسسات الزراعية في ظل كل من المعيار والفقرة عند الاعتراف

المبدئي. وأضافت الفقرة حالة تعذر القياس بالقيمة العادلة فإنه يجب تقييم الأصل البيولوجي على أساس تكلفته مطروحا منه الاستهلاك المتراكم وخسائر انخفاض القيمة المتراكمة. لم تأخذ الفقرة بعين الاعتبار التقييم عند نقله الحصاد. كما لم تعالج الأصول البيولوجية حسب مراحل نموها والغرض من اقتنائها.		يقاس المنتج الزراعي المحفوظ من الأصل بيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد. في حالة عدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق للأصل البيولوجي يجب قياسه بتكلفته ومخصوما منها أي استهلاك متراكم وخسائر متراكمة في القيمة.	
لم تضر فروق بين المعيار والفقرة حول الأرباح أو الخسائر الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي.	تثبت أي خسارة أو ربح متأيتين في تغيير القيمة الحقيقية منقوصا منها تكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة التي حصل فيها أي منها.	الربح أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف بالأصل البيولوجي في قيمته العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع، ومن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة للأصول البيولوجية عند نقطة البيع، يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نجمت فيها. الربح أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي للمحصول الزراعي بالقيمة العادلة	الأرباح والخسائر

		مخصوصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.	
المنح الحكومية	المنح الحكومية المتعلقة بالأصل بيولوجي التي تم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع إذا كانت غير مشروطة يعترف بها على أنها دخل فقط عندما تصبح مستحقة الاستلام، أما إذا كانت مشروطة فيعترف بها على أنها دخل فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بها.	لم تتعرض إلى معالجة الاعتراف بالمنح الحكومية	أهملت الفقرة الاعتراف بالمنح الحكومية للنشاط الزراعي بالرغم من أهمية معالجتها نظرا لاهتمام الدولة بهذا القطاع.
الإفصاح	الإفصاح بشكل منفصل عن إجمالي الأرباح والخسارة الناجم عن الاعتراف بالأصول البيولوجية والزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصوصا منه التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية، كما يجب على مشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وطبيعة الأنشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول في نهاية الفترة وناتج المحاصيل الزراعية خلال الفترة. الإفصاح عن الالتزامات المتعلقة بأصول بيولوجية واستراتيجية ادارة المخاطر المالية	لم ترد تفاصيل حول الإفصاح الا ما تعلق بالتقييم المبدئي والأرباح والخسائر	طالب المعيار بالإفصاح عن الأرباح والخسائر الناجمة عن التقييم بالقيمة العادلة بينما يطالب القاعدة بالإفصاح عن المبالغ المتحققة عن بيع الموجودات. لم تتعرض الفقرة إلى الإفصاح عن الأعباء المتعلقة بالأصول البيولوجية. لم تتناول الفقرة الإفصاح عن الأراضي

للنشاط الزراعي، وتقديم مطابقه للتغيرات	الزراعية بينما استثنى
في المبلغ المسجلة الأصول البيولوجية بين	المعيار في نطاق
بداية ونهاية الفترة الحالية.	التطبيق الأراضي
الإفصاحان الإضافية على الأصول	الخاصة بالنشاط
البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة	الزراعي.
العادلة بشكل موثوق.	لم تتطرق الفقرة الى
الإفصاح عن طبيعة من المنح الحكومية	الافصاح عن المنح
والشروط التي لم يتم تليتها والانخفاضات	الحكومية
الهامة في مستوى المنح.	

المصدر: أشواق بن قدور، بوبكر شاخي، المحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم والسياسات الاقتصادية، المجلد 11، 2020، ص، 44، 45، 46.

المطلب الثاني: عرض أهم المعايير الدولية المتعلقة بالأصول البيولوجية ومعايير الإفصاح المحاسبي

أهم النقاط التي جاءت حول الأصول البيولوجية حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 هي:⁽¹⁾

الفرع الأول: العرض

يجب على المؤسسة أن تعرض بشكل منفصل في هيكل الميزانية العمومية القيمة الدفترية لأصولها البيولوجية .

الفرع الثاني: الإفصاح

يجب على المؤسسة أن تفصح على الدخل الشامل للسنة من الاعتراف الأولي بالموجودات البيولوجية والانتاج

الفلاحي، والتغير في القيمة العادلة للأصول البيولوجية منقوص منه تكاليف نقطة البيع المقدرة

- يجب على المؤسسة أن تقوم بتقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية .

- يجب على المؤسسة أن تفصح على المعلومات التالية:

¹ - حنان لونيس، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي رقم 41، مجلة مخبر العلوم الاقتصادية، العدد 01، 2020، ص 517.

طبيعة أنشطتها لكل مجموعة من الاصول البيولوجية؛ التقييمات أو التقديرات غير الملائمة للكميات المادية لكل مجموعة من الاصول البيولوجية للمؤسسة في نهاية السنة الميلادية كذلك يجب على المؤسسة أن تكشف على كل الاساليب الهامة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة إنتاج فلاحى في وقت الحصاد وكل مجموعة من الاصول البيولوجية، وايضا يجب على المؤسسة أن تفصح عن القيمة العادلة منقوص منها تكاليف نقطة البيع المقدرة لإنتاج المحاصيل المحصودة خلال السنة والتي تحدد في وقت الحصاد، كما يجب أن تفصح المؤسسة عن وجود الموجودات البيولوجية والمبالغ المسجلة التي تخضع ملكيتها للقيود والقيم الدفترية للأصول البيولوجية المرهونة كضمان للديون، يجب على المؤسسة أيضا أن تقدم تسوية للتغيرات في القيمة الدفترية للأصول البيولوجية بين بداية السنة المالية ونهايتها، كما لا يتم فرض المعلومات المقارنة .

من حيث العرض في القوائم المالية والإفصاح عنها في الملاحق.

الجدول رقم (01- 03): مقارنة بين IAS/IFRS و SCF

أوجه المقارنة	المعايير المحاسبة الدولية	النظام المحاسبي المالي
العرض في قائمة المركز المالي (الميزانية)	تسجل الاصول الملموسة كبند من بنود الأصول غير المتداولة.	تسجل التثبيتات العينية ضمن الاصول غير الجارية.
العرض في قائمة الدخل (حسابات النتائج)	حسب المعيار الدولي (36) وجب الاعتراف بخسائر الانخفاض في قيمة التثبيتات العينية فور حدوثها في قائمة الدخل في شكل مخصصات اهتلاكات وخسائر قيمة ح/681.	ظهرت التثبيتات العينية في مدونة الحسابات في بند من بنود الإهلاكات في اهتلاك التثبيتات العينية ح/281.
الافصاح في الملاحق (الإيضاحات)	تم التطرق إلى مجموعة من النقاط وجب الافصاح عنها حسب المعيار IAS16 و IAS3.	تم فقط التطرق إلى مفهوم التثبيتات العينية.

المصدر: من اعداد الطالب باعتماد على المعايير المحاسبة الدولية وقواعد النظام المحاسبي المالي.

نذكر مجموعة من النقاط والمتمثلة فيما يلي:⁽¹⁾

- الافصاح بشكل منفصل عن اجمالي المكسب والخسارة الناتجة عن الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية ومن التغير في القيمة العادلة، خصوصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.
- الافصاح عن الاساليب والافتراضات المطبقة لتحديد القيمة العادلة.
- يجب على المشروع تقديم وصف لكل مجموعة من الاصول البيولوجية وطبيعة الانشطة التي تتعلق بكل مجموعة والقياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الاصول في نهاية الفترة والناتج خلال الفترة.
- الافصاح عن الالتزامات المتعلقة بالأصول البيولوجية واستراتيجيات ادارة المخاطر المالية.
- تقديم مطابقات للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية من بداية الى نهاية الفترة الحالية.
- الافصاحات الاضافية عن الاصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق
- الافصاح عن طبيعة ومدى المنحة الحكومية والشروط التي لم يتم تلبيتها والانخفاضات الهامة في مستوى المنح.

الفرع الثالث: القيمة العادلة

هي القيمة التي يمكن بها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلقة وراغبة في المعاملة في ظل ظروف تنافسية عادي.

المطلب الثالث: القياس في الفكر المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي المحور الاساسي الذي تركز عليه الانشطة المحاسبية بشكل عام في انتاج المعلومات المحاسبية، وتتوقف عليه دقة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وموثوقيتها، وبهذا الشكل يكتسب القياس المحاسبي قدرة كبيرة ومؤثرة في عملية اتخاذ القرار، لذلك تكمن معظم المشاكل المحاسبية التي تعاني منها المحاسبة في القياس المحاسبي.

الفرع الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يمثل القياس جوهر العمل للمحاسبي، نظرا لأهميته لدى مستخدمي القوائم المالية، كونه يوفر معلومات مالية حول الوضعية المالية للمؤسسة من حيث أدائها المالي والتغيرات الحاصلة فيه.

¹ - منى كامل محمد " أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، جامعة بغداد، 2013، ص 353.

أولاً: مفهوم القياس المحاسبي

مقارنة الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية بناء على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة، وهي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي.⁽¹⁾

القياس عبارة عن تحديد نظام بقيمي لنتائج خطة استقصاء أو نتائج نظام مشاهدات بمراعاة القواعد المنطقية أو الرياضية.⁽²⁾

- وعرف (Steven) القياس على أنه المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي.⁽³⁾
- أما بالنسبة لجمعية المحاسبين الأمريكيين فقد عرفت القياس المحاسبي في التقرير الصادر عنها سنة 1966 كما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.⁽⁴⁾
- وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.⁽⁵⁾

ثانياً: مبادئ القياس المحاسبي

يعرف المبدأ على أنه قانون عام يتم التوصل إليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض، وهو بهذا يمثل جوهر النظرية وقمة البناء الفكري.

¹ - رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير غ منشورة، جامعة تشرين سوريا، 2007، ص 62.

² - ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة، خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2016، ص 185.

³ - محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، ط 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص 130.

⁴ - نفس المرجع، ص 185.

⁵ - حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، الأردن، 2007، ص 142.

وتعد المبادئ الأساس للسلوك أو التطبيق العملي، بالتالي فان المبادئ المبنية على أساس نظري، تحليلي فإن تحقيقها يجب أن يركز بداية على مدى اتساقها المنطقي، ولكن إذا كانت المبادئ مبنية على فحص ظواهر اقتصادية أو اجتماعية من واقع الحياة العملية فان تحقيقها يجب أن يتم عن طريق إرجاع التنبؤات النظرية إلى واقع العالم الحقيقي، وللقياس المحاسبي المالي أربعة مبادئ أساسية يركز عليها وتمثل بـ: (1)

1- الموضوعية

إن مبدأ الموضوعية والذي ربما يعد أكثر مبادئ القياس المحاسبي أهمية وشمولية وهو ينص على إن معلومات المحاسبة المالية يجب أن تكون قابلة للتحقق منها وكذلك أن تتصف بالثقة، إن هذا المبدأ يتطلب أن تكون قيمة العمليات التي تحدث بواسطة الموجودات والمطلوبات محددة بموضوعية ومدعمة بالوثائق كدليل إثبات على صحة العمليات إن مبدأ الموضوعية أكثر المبادئ المحاسبة المالية شمولية وإن تأثيراته في كل جوانب القياس ويضم الأداء العملياتي والذي يعد مركز مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيراد.

2- المقابلة

يشير إلى أن يتم مقابلة جهود المنشآت خلال فترة معينة مع الفوائد التي تحققت من تلك الجهود، وهذا يشكل الأساس في قياس أداء العمليات ويبدأ هذا المبدأ عندما تتعرض الشركة لتكاليف الغرض من تلك التكاليف هو توليد المنافع، والتي تعرف -النافع - بصيغة الإيرادات، فإذا تم توليد الإيرادات مباشرة فإن التكاليف ستعامل على إنها مصاريف تظهر في قائمة الدخل للفترة الحالية، أما إذا كانت الإيرادات متعلقة بالفترات المستقبلية فان تلك التكاليف تعد كموجودات أو ترسم وتظهر في الميزانية، وفي الفترات المستقبلية عندما تتحقق الإيرادات فالموجودات تتحول إلى مصاريف تظهر في قائمة الدخل للفترات المستقبلية ولهذا فان التكاليف التي تحدث لتوليد الإيرادات تتقابل مع تلك الإيرادات في ذات الفترة التي تحققت فيها الإيرادات، هذه العملية تبرز القياس الفترتي لصافي دخل الوحدة أو أداء الشركة.

3- الاعتراف بالإيراد

إن هذا المفهوم يختلف من منشأة إلى أخرى والسبب في ذلك يعود إلى إن عملية البيع أو تقديم الخدمة تمر بأربعة مراحل وهي:

¹ - نسيم يوسف حنا، مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة الموصل، العراق، 2006، ص ص 19-21.

✓ الطلب.

✓ أثناء الإنتاج.

✓ بعد الإنتاج.

✓ الدفع.

ويمكن أن يتحقق الإيراد في أي مرحلة من المراحل السابقة ويتوقف ذلك على نوع السلعة أو الخدمة المقدمة، ولكن المرحلة الأكثر شيوعاً للاعتراف بالإيراد هي المرحلة الثالثة أي عندما يتم نقل السلعة أو الخدمة، إن الشركة تعترف بالإيراد متى ما تم نقل المخاطر المتعلقة بالسلعة أو الخدمة من البائع أو المنتج إلى المشتري أو المستفيد، إذا أفضل معيار للاعتراف بالإيراد هو عملية نقل المخاطر ويمكن إن تتم عملية نقل المخاطر المتعلقة بالسلعة في أي مرحلة من المراحل الأربع السابقة.

إن مبدأ الاعتراف بالإيراد يجب أن يقابل الحالات الأربع التالية قبل أن يضمن الإيراد في قائمة الأرباح والخسائر، وتتمثل هذه الحالات في:

✓ إن الشركة قد قطعت شوطاً هاماً في مجال الإنتاج والمبيعات.

✓ إن مبلغ الأرباح يمكن إن يقاس بموضوعية.

✓ إن الجزء الرئيسي من التكاليف الباقية يمكن تقديرها بصورة معقولة.

✓ المجموع النهائي للنقد مقنع وبصورة مقبولة.

4-الثبات

يشير هذا المبدأ إلى أهمية تلاؤم الإجراءات المحاسبية المستخدمة في الوحدة المحاسبية مع إمكانية قياس مركزها المالي ونتائج نشاطها كما يجب الثبات والاستمرار في استخدام هذه الإجراءات من فترة إلى أخرى وهو يعد خاصية هامة لتحقيق إمكانية المقارنة وتقديم معلومات مفيدة، وبالأخص في ضوء تعدد البدائل من الطرق المحاسبية، مثل الاختلاف في طرق توزيع التكاليف وقياس الاستهلاك والمداخل المختلفة لتسعير المخزون السلعي والأشكال المختلفة لتصنيف وعرض البيانات المالية والتشغيلية فإن الطريقة المحاسبية المستخدمة يجب الاستمرار في تطبيقها لتحقيق

المقارنة في كيفية عرض القوائم ولكن هذا لا يعني انه لا يجوز التغيير، بل في حالة تغير الظروف فإنه يمكن تغيير الطرق المحاسبية.

ثالثا: أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية هي:

1-الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام وان اختلفت مجالاتها على خاصية معينة لشيء معين، وفي مجالات تنص عليها عملية القياس المحاسبي إذا ما اعتبرنا أن الشروع الاقتصادي هو مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون ذات طبيعة كمية وتعرب عن حدث من الأحداث الاقتصادية للمشروع لمبيعاته أو ربحه، كما قد على خاصية أخرى عت خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمشروع أو تنصب معدل دوران مخزونه السلعي.⁽¹⁾

2-المقياس المناسب للقياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس على الخاصية زلل القياس، فإذا كانت ذات طبيعة كمية، فالمقياس المستخدم هو مقياس القيمة (وحدة النقد)، أما إذا كانت طاقته الإنتاجية هي محل القياس فيكون عندئذ مقياس الطاقة هو المقياس المستخدم، كعدد الوحدات المنتجة في الساعة مثال، أو عدد ساعات العمل المباشرة.

3-وحدة القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية ما لشيء معت، حينئذ لا يبقى فقط تحديد نوع المقياس لعملية القياس، بل البد من تحديد نوع وحدة القياس. فإذا كانت قيمة الربح هي محل القياس، ففي هذه الحالة بالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي أو نقدي، لابد من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة.

4-الشخص القائم بعملية القياس: يعد الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في هذه العملية، لأن نتائجها تختلف باختلاف القائمين بها وخاصة في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

يؤدي الشخص القائم بعملية القياس دورا أساسيا ال يقتصر على تحديد مسار عملية القياس المحاسبي وأساليبها فقط، بل يتعدى إلى تحديد نتائجها.

¹ - آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، رسالة ماجستير، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، بجامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر، 2013/2014، ص 09.

رابعا: العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية القياس المحاسبي، أبرزها ما يلي:

1- ظروف البيئة المحاسبية والمالية

تتمثل بعض الظروف البيئية المحاسبية والمالية في مايلي:

سبب التضخم مشكلات عديدة في العناصر الواردة بالقوائم المالية المعبر عنها بالتكلفة التاريخية، الأمر الذي جعل هذه القوائم غير معدة بصدق عن حقيقتها الاقتصادية ومضللة.⁽¹⁾

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائعون للعقارات في قيمها السوقية.⁽²⁾

- اعتماد القواعد الجبائية على مبدأ التكلفة التاريخية وعدم وجود نفس جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة"، هذا التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر ربما يرجع حسب رأيهم إلى كونها تحدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الإهلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية.⁽³⁾

- غياب سوق مالي كف، والكوادر المهنية المؤهلة

- ضعف المؤسسات المالية والمصرفية وباعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعفها يؤثر مباشرة على السوق المالي.

¹ - فريد زعرت، معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة كلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البلدة، الجزائر 2009 ص81

تيجاني بالقي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2006، ص: 96-98.

² - جاو حدو رضا وحدي جلييلة إيمان، مداخلته بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي، الجزائر ص 8-9.

³ - نور الدين مزياي، مداخلته بعنوان النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، المؤتمر العلمي الثالث حول " إدارة منظمات الأعمال التحديات العالمية المعاصرة " جامعة العلوم التطبيقية الخاصة الأردن أيام 27-29 أبريل 2009، ص 23.

- 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 تسجل فيه تضاريا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.⁽¹⁾

2- تأثير التضخم على القياس المحاسبي

كما هو معروف يستخدم النقد كوحدة قياس باعتباره وسيلة للتبادل، ويقترض الثبات في وحدة النقء، ولكن مع تغير الوحدة الشرائية للنقد باستمرار فإنه من الصعب الاعتماد على فرضية ثبات وحدة النقد، وذلك بسبب عدم تمثيلها للواقع فإن التضخم، والذي يعني ارتفاع المستوى العام للأسعار، يؤدي إلى أن يكون القياس المحاسبي للعناصر وبالأخص العناصر غير النقدية (الأصول الثابتة)، مضلل ولا يعكس الواقع بصورة عادلة وصادقة، وذلك لاعتمادها على التكلفة التاريخية والتي تقوم على ثبات الأصول بتكلفة الحيازة الأصلية، أي المبلغ النقدي المدفوع عند اقتناء الأصل، التغاضي عن أية تقلبات في الأسعار، وبناء على ذلك فإن القياس المحاسبي للأصول، التضخم لا يعكس حقيقة أصول المؤسسة، وبالتالي عندما تريد المنشأة أن تتخذ قرار باستبدال أصولها (إحلال أصل ثابت حديد محل أصل ثابت قدم) فإن هذا القرار سيكون غير رشيد، وذلك بسبب سوء تقدير حالة الأصل القديم لاعتماده على التكلفة التاريخية وإهمال تأثير التضخم على الأصول.⁽²⁾

3- عدم التأكد

حتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للمؤسسة فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرية منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهلاك مع اختيار الأسلوب الملائم للاهلاكها، وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل.

¹ - محمد زرقون ونور الدين بعيليش، مداخلة بعنوان المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، المؤتمر الأكاديمي و المهني السنوي الخامس " المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة " قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة ، مصر 2014 ، ص 19 .

² - العمري أصيلة وبروبة الهام، مداخلة بعنوان تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكيفها في البيئة المحاسبية الجزائرية، المنقنى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS - IFRS - IPSAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر 2014 ص 321.

4- الموضوعية والقابلية للتحقق

إن مفهوم الموضوعية ومستوي دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس بناء على التكلفة التاريخية وتكون البيانات التاريخية مدعمة بمستندات تعتبر الأساس المنطقي لقابلية التحقق، لكن هذا القياس يصبح مضللاً إذا كانت المعلومات ستقدم إلى الإدارة مثلاً لاتخاذ قرارات إدارية أو اقتصادية مثل أغراض التسعير أو الاستثمار، لذا يعترض البعض على مبدأ الموضوعية، ويرون أن استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج مضللة ولا يكون صالحاً إلا في حالة الاقتصاد الساكن أي عند ثبات الأسعار، ومن جهة أخرى يمكن للمحاسب أن يقوم بالقياس على أساس القيمة الجارية لأغراض إدارية واقتصادية، وتكون البيانات المتعلقة بأسعار السوق عند تاريخ إعداد القوائم المالية هي أساس قابلية التحقق.⁽¹⁾

5- وحدة النقد كأساس للقياس

نظراً للتغير في القوة الشرائية للنقد من وقت لآخر، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا الفرض تصبح غير ملائمة، وغير قابلة للتجميع والمقارنة.

6- الحيطة والحذر

يقصد به اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعياً أنها تؤمن قياساً إيجابياً قابلاً للمقارنة لكن سرعان ما يضحى بها إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر، هذا ويواجه هذا المبدأ عدة انتقادات أهمها:⁽²⁾

¹ - خالد جمال الجمارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة ورقلة، الجزائر 2014، ص 15 .

² - اسيا لعروسي ، تأثير القياس المحاسبي على الافصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، مذكرة غير منشورة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم التجارية تخصص دراسات مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم تجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسييلة 2013-2014،

أنه يتناقض مع فرض الدورية المحاسبية، فهو يعتمد على استعمال القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، سوف يضر بمصلحة المساهمين في دورة معينة لصالح جيل آخر في الدورات المتعاقبة.

يقوم مبدأ الحيطة والحذر بالمزج بين منهج التكلفة التاريخية ومنهج الاستبدالية، فهو يعتمد أساسا على التكلفة التاريخية، لكنه يعتمد تكلفة الاستبدال إذا تدنت الأسعار لمستوى أقل من التكلفة التاريخية.

خامسا: مشاكل القياس المحاسبي

رغم توصل الباحثين في إرساء بعض القواعد لضبط الجوانب النظرية للقياس المحاسبي وتقديم الهيئات المحاسبية في محاولة توحيد الممارسات المحاسبية له على الصعيد الدولي، إلا أنه تبرز بين الحين والآخر مشكلة القياس المحاسبي بأشكال جديدة، لارتباطها بمتغيرات يصعب التحكم فيها عبر الزمن، ويرافق ذلك ازدياد حدة الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة بشأن عدم إمكانية التوصل إلى مفهوم قياس موحد ومقبول قبولا عاما، ومن بين المشاكل المرتبطة بالقياس المحاسبي ما يلي: ⁽¹⁾

✓ مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي.

✓ مشكل انحرافات القياس المحاسبي.

✓ مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي.

1- مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي

في حالة التضخم يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الأسعار، حتى لو اعتمدت التكلفة التاريخية، فإما أن تفصح عنها بقوائم ملحقة بالإضافة إلى قوائمها التاريخية أو أن تعدل على قوائمها المالية بالأرقام القياسية (الأسعار الجارية) لأنه عند اتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى إفصاحات غير صحيحة وغير عادلة لتجاهل الارتفاع المستمر في الأسعار وبالتالي، فإن القوائم المالية ستكون مضللة للمستخدم وسينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستبدال وعليه فإن الأخذ بالقيمة الجارية في ظل التضخم يساهم وبشكل واضح في حل مشكلة القياس المحاسبي.

¹ - صافو فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016، ص ص: 108-110.

2- مشكل انحرافات القياس المحاسبي

لانحرافات القياس المحاسبي عدة مصادر يمكن تلخيصها فيما يلي:⁽¹⁾

- ✓ انحراف مصدره طبيعة المحاسبة، إذ أن التحيز يمكن تحديده بدقة في العلوم التجريبية في حين يصعب في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة خاصة نظرا لطبيعة المحاسبة من ناحية وعملية القياس المحاسبي من ناحية أخرى.
- ✓ انحراف مصدره الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي، على أساس أن النظام المحاسبي في هذه الحالة حيادي في نشوء هذا الانحراف، وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، أو وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات لأصل معين طويل الأجل قاعدة قياس معينة يتفق عليها، إلا أن الاختلاف يكون في طريقة استخدام قاعدة القياس، التي يمكن أن تتعلق بتحديد العمر الإنتاجي للأصل مثلا.
- ✓ انحراف مصدره قواعد النظام المحاسبي للقياس من حيث المبادئ، المفاهيم، الفروض، ينقصها التحديد مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية مثل التكلفة التاريخية ومبدأ ثبات وحدة النقد.

- ✓ انحراف مصدره نوع المعلومات المحاسبية المتعلقة بموضوع القياس، في ضوء عدة اعتبارات أهمها تركيز الاهتمام على الموثوقية أو الملائمة وكذلك وجهة نظر كل من المحاسب، ومستخدم القوائم المالية وأغراض استخدامها.
- ✓ انحراف مصدره الظروف التي تعد فيها القوائم المالية، كفترات التضخم والانكماش، فإذا لم يؤخذ بعين الاعتبار التضخم والانكماش ويراعى تعديلها، فإن ذلك يؤثر على عملية القياس.

3- مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي

لتوفير درجة من الموضوعية في مجال القياس المحاسبي يجب ما يلي:⁽²⁾

- ✓ الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي.
- ✓ توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج.

¹ - علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في إحدى الشركات الصناعية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد 2 اصدار 8، العراق، 2009 ص 61.

- ✓ أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس.
- ✓ أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة.

الفرع الثاني: تطور بدائل القياس في الفكر المحاسبي

إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه ملاحظة وجود عدة بدائل للقياس المحاسبي وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن كان أهم الأسباب وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية.

أولاً: تعريف بدائل القياس المحاسبي

هناك عدة تعريفات لبدايل القياس المحاسبي نوجزها فيما يلي: ⁽¹⁾

- ✓ بدائل القياس المحاسبي هي مجموعة من الطرق والقواعد المحاسبة المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية.
- ✓ هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. ⁽²⁾

وفيما يلي عرض مبسط لبدايل القياس في الفكر المحاسبي: ⁽³⁾

أ- **التقييم بالتكلفة التاريخية:** تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ اقتنائها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف - مثل ضرائب الدخل - بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي.

¹ - تيجاني بالقي، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، 2005، جامعة سطيف، الجزائر، ص: 80.

² - عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص: 101-102.

³ - مجلس معايير المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001، ص: 80-81.

ب- التقييم بالتكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يمثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

ج- التقييم بالقيمة القابلة للتحقق: تقييد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقييد الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

د- التقييم بالقيمة الحالية: تقيم الأصول وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط، وتقيم الخصوم وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن خروجها سيتم لتسديد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ثانيا: أسباب تعدد بدائل القياس المحاسبي

يرى الباحث أن أسباب تعدد بدائل القياس المحاسبي تعود إلى ما يلي: ⁽¹⁾

1- تطور المفاهيم والسياسات المحاسبية من الناحيتين العلمية والعملية

مرت المحاسبة بمراحل مختلفة تطورت فيها المفاهيم والسياسات والطرق المحاسبية، وقد ساهم فيها الجانب العملي بجزء كبير في بداية التطور، ثم انتقلت الأهمية إلى الجانب العلمي عن طريق الفكر المنظم والابتكار لوضع مفاهيم وطرق قياس تلائم المتغيرات المستجدة أولا بأول، فبدائل القياس والتقييم المحاسبي التي ظهرت في البداية كانت تمثل رد فعل للمشاكل التي تظهر في التطبيق العملي، فعند كل مشكلة محاسبية كان يتم البحث عن طريقة القياس المناسبة لها، ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك:

• تطور مفهوم الإهلاك حساب النتيجة.

• تطور طرق تقييم المخزون السلعي.

¹ - طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها وأساليبها آثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص ص 114 - 129.

2- اختلاف الظروف البيئية

يمكن القول إن أهم العوامل البيئية التي تأثرت بها المحاسبة في العصر الحديث ما يلي:

- ✓ ندرة الموارد الاقتصادية.
- ✓ المفاهيم القانونية والخلفية السائدة في المجتمع والخاصة بالململكات والحقوق الأخرى، مثل نوع الملكية (خاصة أو عامة)، الأسواق المالية، المنافسة، توزيع الموارد، تنظيم ومراقبة نشاط الوحدات الاقتصادية.
- ✓ استقلالية الوحدات الاقتصادية.
- ✓ انفصال الملكية عن الإدارة، وبروز أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة في إعداد التقارير المالية، وزيادة الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ محاسبية للتحقق من صحة التقارير المالية، وضمان تزويد المستثمرين بالمعلومات الملائمة والقابلة للمقارنة، وتقييم كفاءة الإدارة في حماية مملكات الشركة، وتوجيه نشاطها الاقتصادي للاتجاه الأمثل.
- ✓ تطور وسيلة التبادل.

3- طبيعة المبادئ والسياسات المحاسبية

يحكم الإطار العام للنظرية المحاسبية مجموعة من المبادئ والسياسات المحاسبية والتي تسمح بالمرونة نتيجة لعدم الاتفاق عليها من ناحية، وتضاربها من ناحية أخرى، مما أدى إلى ظهور العديد من بدائل القياس والتقييم المحاسبي ومن أمثلة تلك المبادئ والسياسات ما يلي:⁽¹⁾

- ✓ مبدأ الموضوعية.
- ✓ سياسة الأهمية النسبية.
- ✓ سياسة الحيطة والحذر.
- ✓ سياسة القابلية للتطبيق.

4- تلبية احتياجات معدي القوائم المالية

ترغب الكثير من الشركات في الابقاء على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي ليوفر لها المرونة الكافية لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تتناسب مع ظروفها وخصائصها، فعلى سبيل المثال فإن الشركات التي تعتمد على الافتراض بدرجة كبيرة قد تحبذ الابقاء على الطرق المحاسبية التي تؤدي لزيادة صافي الربح لتحسين نسب

¹ - إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة بغداد، العراق العدد 21، 2009، ص 33

السيولة والربحية وحتى يمكنها استيفاء شروط الدين أو امكانية الاتفاق على ديون جديدة، كذلك تتعدد الدوافع الاقتصادية للشركات المختلفة للتمسك ببعض الطرق المحاسبية وتمويل الأبحاث التي تبرز أهميتها ومبررات استخدامها، كما أنها تمارس الضغوط على الجهات المختلفة المرتبطة بوضع المعايير لمنع إلغاء الطرق التي تحبذها.

ثالثاً: موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس

أن بعض التشريعات والجمعيات المهنية التي قامت بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية كانت وراء تكريس فكرة التعددية في المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات وأن تعدد السياسات المبادئ المحاسبية المتعارف بدورها ساعدت على ترسيخ فكرة تعدد البدائل المحاسبية مما أتاح أمام المؤسسة قدراً كبيراً من البدائل للاختيار من بينها.

لكن رغم أن تعددية البدائل المحاسبية أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن الباحثين اختلفت آراؤهم بشأنها مما خلق نوعاً من التباين في المواقف، حيث انقسمت الآراء حولها بين مؤيد ومعارض.

1- معارضو تعدد البدائل: يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمراً خطراً له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبي، ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية:⁽¹⁾

- ✓ إن تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة الأمر الذي يضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم صعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- ✓ إن تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصية هامة وهي القابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض، وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس الوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية مختلفة.
- ✓ إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وتظهر أداؤها في صورة أفضل، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى.
- ✓ إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوحاً لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة، ومازالت كذلك إدارة الوحدة الاقتصادية لها الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلباً على القوائم المالية التي تصدرها.

¹ - طلال الجحاوي وسالم الزويبي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 65

✓ إن الاعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة تعدد البدائل، سوف يكون مفيدا للمؤسسة بحيث يمكنها من عملية

التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي.

✓ إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر ايجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية، نحو البحث عن وسائل

جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلا من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية.

2- مؤيدو تعدد البدائل: يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته، وإنما المشكلة

الحقيقية هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل، ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى فريق إلى قبول تعدد

البدائل المحاسبية نذكر منها ما يلي: ⁽¹⁾

✓ إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد، يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات،

وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول

الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة، كما أن الحالات التي تستدعي عمل

تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في البيانات

المحاسبية.

✓ تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن

فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها.

✓ التطبيق الدول يختلف من دولة لأخرى، ومن وحدة اقتصادية لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في

البدائل ملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان

ومكان.

✓ فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبيا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لاسيما أن ذلك يبعد البحث

والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والإدارة.

✓ لقد اتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، فشل النظم الموحدة وتفوق النظم المحاسبية

المرونة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لأغراض اتخاذ القرار على المستوى الفردي والجماعي.

¹ - تيجاني بالرقى، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 84-86.

المطلب الثالث: تقييم بدائل القياس المحاسبي

رغم تعدد بدائل القياس المحاسبي الذي أضحى حقيقة لا يمكن لأحد إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن جمهور الباحثين اختلفت آراؤهم بشأن هذا التعدد، مما خلق نوعاً من الاختلاف والتباين في المواقف، ولأجل اختيار بديل مناسب لا بد من وجود معايير تلقى القبول العام.

أولاً: أسس المقارنة بين بدائل القياس:

للمفاضلة بين بدائل القياس المختلفة، واختيار أفضل بديل، لا بد من المقارنة بينها على أساس خلوها من أخطاء التوقيت ومن أخطاء وحدة القياس، بالإضافة إلى قابليتها للتفسير ومدى ملاءمتها، وفيما يلي عرض لأسس المقارنة والمفاضلة: ⁽¹⁾

1- خلوها من أخطاء التوقيت: تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات إذا فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها، سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى.

2- خلوها من أخطاء وحدة القياس: ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية.

3- قابلية التفسير: ينبغي أن تكون مخرجات القوائم المالية قابلة للفهم من حيث المعنى والاستخدام.

4- الملائمة: ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة.

ثانياً: مقارنة خصائص نماذج القياس المحاسبي

1- نموذج التكلفة التاريخية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية: ⁽²⁾

✓ خاصية التكلفة التاريخية هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي.

¹ - تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013، ص 21.

² - رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط 01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 166.

✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار.

✓ اعتماد مبدا القياس الفعلي وقاعدة تحقق الايراد والربح والمكاسب بالبيع للغير وليس بالحيازة، أي مبدأ التحقق.

✓ تطبيق مبدا المقابلة في تحديد الدخل.

وبناء على ذلك فان دخل التكلفة التاريخية -أو كما يسمى أيضا الدخل المحاسبي- يمثل الفرق بين الايرادات المحققة بالبيع ومقابلها التكلفة التاريخية لتلك الايرادات البيعية، دون الاعتراف بمكاسب (خسائر) حيازة محققة أو غير محققة.

طبقا للخصائص السابقة لنموذج التكلفة التاريخية، يتضح أن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التالية:⁽¹⁾

أ- أخطاء التوقيت: وتتمثل في:

✓ دمج دخل النشاط التشغيل الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة أو الدورات السابقة ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية وهذا ما يتعارض مع استقلالية نتائج كل دورة على حدة، أي يتعارض مع فرض الدورية.

✓ استبعاد دخل النشاط التشغيلي الجاري ومكاسب حيازة الأصول الخاصة بالفترة الجارية والانتظار لحين تحققها في الدورة أو الدورات المقبلة وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدة.

ب- أخطاء وحدة القياس: وذلك لاعتماده وحدة قياس نقدية إسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود النقدية في القوائم المالية.

2- نموذج التكلفة الاستبدالية: يمثل حالة خاصة من محاسبة أسعار الدخول ويعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:⁽²⁾

✓ اعتماد اسعار الدخول الجارية (أسعار الشراء) أي تكلفة الاستبدالية، أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل التشغيل الجاري.

✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 167-169.

² - نفس المرجع أعلاه، ص ص 168-169.

- ✓ اعتماد قاعدة تحقق الايراد والربح ومكاسب الحيازة المحققة بالبيع للغير، أي مبدأ التحقق بصورته التقليدية.
- ✓ الفصل الثنائي لدخل التشغيل إلى دخل النشاط التشغيل الجاري وإلى مكاسب (خسائر) الحيازة وكذلك فصل مكاسب (خسائر) الحيازة ثنائيا إلى محققه بالبيع أو الاستخدام وإلى غير محققه نتيجة استمرارية الاحتفاظ أو حيازة الاصول في نهاية الدورة المحاسبية.

وبناء على ذلك، فإن صافي الدخل وفق تكلفة الاستبدال يساوي مجموع دخل النشاط التشغيلي ومكاسب وخسائر الحيازة، ويمثل دخل النشاط التشغيلي الفرق بين الايرادات المحققة وتكلفتها الاستبدالية الجارية.

طبقا للخصائص السابقة لنموذج التكلفة الاستبدادية يتضح أن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التالية:

أ- أخطاء التوقيت: وتتمثل في:

- ✓ استبعاد بعض عناصر النشاط التشغيلي الجاري الخاصة بالدورة الجارية (اكتساب الدخل الدورة الجارية) والانتظار لحين تحقيقه في الدورة أو الدورات المقبلة، وهذا ما يتعارض مع استقلالية الدورات المحاسبية أو فرض الدورية.
- ✓ احتساب بعض عناصر الدخل النشاط التشغيلي الجاري الخاص بالدورات السابقة أي اكتساب الدخل دوره سابقة وتحقيقها خلال الدورة الجارية وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدى.

ب- أخطاء وحدة القياس: وذلك لاعتماد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية ولكن النموذج يراعي تغيرات المستوى الخاص للأسعار.⁽¹⁾

3- نموذج صافي القيمة البيعية: يمثل حالة خاصة لمحاسبة أسعار الخروج ويعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- ✓ اعتماد اسعار الخروج الجارية (أسعار البيع)، أي صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق، أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل النشاط الجاري.
- ✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود.
- ✓ عدم اعتماد القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، أي عدم اعتماد قاعدة التحقق بالبيع، أو ما يسمى بمبدأ التحقق، فهو يعتمد تحقق الايراد واكتسابه وفق الإنتاج.

¹ - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 169-170

✓ الفصل الثنائي إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب (خسائر) الحياة، وكذلك الفصل الثنائي للأخيرة إلى مكاسب (خسائر) حياة محققة وغير محققة في قائمة الدخل ثم إعادة التصنيف إلى محققة وغير محققة في قائمه المركز المالي.

وبناء على ذلك فإن صافي الدخل وفق صافي القيمة البيعية، يساوي مجموع الدخل النشاط التشغيلي ومكاسب وخسائر الحياة، ويساوي دخل النشاط التشغيلي بدوره الدخل التشغيلي المحقق بالبيع (على المبيعات) والدخل التشغيلي على المخزون، وأن الدخل التشغيلي على المبيعات يساوي الفرق بين الإيرادات المحققة بالبيع ومقابلها تكلفة استبدال تلك المبيعات، أما الدخل التشغيلي على المخزون فيمثل الفرق بين صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون في تاريخ اعداد القوائم ومقابلها تكلفة استبدال تلك المبيعات المتوقعة، أي غير المحققة بعد.

طبقا للخصائص السابقة فإن نموذج صافي القيمة البيعية، يتضح أن هذا النموذج بدوره هو الآخر يحتوي على الأخطاء التالية: ⁽¹⁾

أ- أخطاء التوقيت: يحتوي هذا النموذج على أخطاء توقيت الاعتراف بالإيرادات والأرباح والمكاسب (الخسائر)، فهو يرفض رفضا تاما القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، حيث يعترف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه إنتاجيا دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي، كما أنه يعترف من ناحية ثانية بمكاسب وخسائر حياة البنود غير النقدية لكل دورة على حدة، دون تداخل بين نتائج الدورات، أي يحقق استقلالية نتائج الدورات.

ب- أخطاء وحدة القياس: يحتوي هذا النموذج على أخطاء وحدة القياس لأنه:

✓ يتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، أي لا يراعي ظاهره التضخم.

✓ يراعي التغيرات في المستوى الخاص للأسعار، فهو يقوم بنود القوائم المالية وفق صافي القيمة البيعية.

ثالثا: المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي

يتم المفاضلة بين بدائل القياس المتاحة على الأسس التي تم ذكرها سالفًا، ولكن الغرض من هذا العنصر ذكر خصائص كل بديل متاح كما يلي:

¹ - رضوان حلوة حنان، نفس المرجع سبق ذكره، ص ص 172-173

1- القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة التاريخية

إن التكلفة التاريخية تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق من بياناتها، إن القاعدة الأساسية في التطبيق العملي هي إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد.⁽¹⁾

أ- مميزات التكلفة التاريخية

يرى مؤيدو نظام التكلفة التاريخية بأنه يعتمد على العمليات الفعلية، لذلك يقدم تقاريره بصورة موضوعية، وأن الدخل المحاسبي قابل للتحقق وأن هدف المحاسبة هو التقرير عما وقع وليس عن القيم أو قياس تغير القيمة. ونظرا لتوافر المستندات والأدلة القابلة للإثبات فإن نظام التكلفة يشكل أساسا لفرض الضرائب وتوفير مستلزمات الرقابة الإدارية ويحقق الموضوعية في القياس وقابلية التحقق ويحافظ على الاستثمار النقدي المبدئي الذي يشكل خط الدفاع الأخير للدائنين لاستيفاء حقوقهم.⁽²⁾

ب- عيوب التكلفة التاريخية

على الرغم من الإيجابيات المذكورة آنفا فقد وجهت إلى التكلفة التاريخية انتقادات جوهرية تلخص في الآتي:⁽³⁾

✓ يشوه نظام التكلفة التاريخية قياس الدخل في حال تغير الأسعار وتغير القيمة، وخاصة في ظروف التضخم النقدي، ويزداد هذا التشوه كلما زادت معدلات التضخم، وكلما زادت الفترة من بداية اقتناء الأصل وحتى تاريخ بيعه أو استهلاكه كليا نظرا لتناقص القوة الشرائية.

¹ - نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زر، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 22-23 أيلول 2004، عمان- الأردن، ص 05.

² - نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص 90.

³ - نفس المرجع أعلاه، ص 91.

✓ إن تجاهل تغير الأسعار وتغير القيم يجعل نظام التكلفة التاريخية ينتج أرقاماً لا دلالة لها، كما أن التحليل المالي لمخرجات النظام (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) ينتج مؤشرات مضللة ومعلومات غير صحيحة.

✓ إن تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار يؤدي إلى تضخيم الأرباح في ظروف التضخم النقدي وارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر، وهذا بدوره يؤدي إلى دفع ضرائب على أرباح صورية وتوزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية غير محققة، وعجز المنشأة عن توفير الأموال لاستبدال أصولها وتسديد ديونها الطويلة الأجل، وعدم المحافظة على رأس المال المستثمر الحقيقي بصورة طاقة إنتاجية.

✓ إن التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى تدني القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وبالتالي البيانات المحاسبية غير متجانسة وغير قابلة للجمع والطرح وغير قابلة للمقارنة سواء على نطاق المنشأة الواحدة أو المنشآت المتماثلة وخاصة عندما تختلف تواريخ بداية مزاوله النشاط الاقتصادي لها.

✓ بناء على ما سبق، فإن نظام التاريخية لا يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة وخاصة الطويلة الأجل سواء من جانب الإدارة أو المستثمرين، وأيضاً لا يساعد في مجال التسعير وتخطيط الإنتاج والتمويل.

2- القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة الجارية

يعتبر مدخل التكلفة الجارية حديثاً نسبياً في معالجة البيانات المحاسبية خلال فترات التضخم حيث بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينيات من هذا القرن كما وكسب تأييداً ملحوظاً في العديد من البلدان وخصوصاً في مجموعة الدول الإسكندنافية التي أخذت تعتمده أساساً لإعداد البيانات المالية المنشورة.

يعتمد القياس وفقاً لهذا المدخل على القيمة أو السعر الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل للأصل المملوك للوحدة من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

يعبر نموذج التكلفة الجارية عن أثر التغيرات التي طرأت على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر أي يقوم على تعديل أساس القياس التقليدي إلى أساس يعتمد على القيم الجارية (القيمة الاستبدالية، صافي القيمة البيعية للموجودات، القيمة الحالي).⁽¹⁾

¹ - منال علي العبد الله، التحول في القياس المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة حلب، سوريا، 2010، ص: 85.

أ- مداخل قياس التكلفة الجارية

يتم تطبيق نموذج التكلفة الجارية عبر استخدام ثلاثة بدائل هي:

- ✓ القيمة الحالية.
- ✓ تكلفة الاستبدال.
- ✓ صافي القيمة البيعية.
- مفهوم القيمة الحالية

يتم تحديدها عن طرق خصم التدفقات النقدية المتوقعة سواء كانت داخلية أو خارجة خلال فترة زمنية معينة باستخدام معدل العائد الجاري. ويعتبر هذا الأسلوب من أفضل أسس القياس المحاسبي لأنه أدق تعبيراً، لكن يصعب استخدامه في تقويم بعض العناصر التي يصعب التنبؤ بتدفقاتها النقدية المستقبلية أو الفترة الزمنية لهذه التدفقات، مثل المخزون والعقارات والمعدات.⁽¹⁾

● مميزات طريقة القيمة الحالية

تتميز طريقة القيمة الحالية بما يلي:⁽²⁾

- ✓ بساطة هذا الأسلوب مقارنة بالأساليب السابقة لا يحتوي على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت.
- ✓ تقوم هذه الطريقة على تقدير صافي القيمة الحالية للمكتسبات المستقبلية التي تنسب للأصل.
- ✓ يعمل أسلوب القيمة الاقتصادية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلاله تحديد القيمة العادلة للأصل (الشهرة).
- ✓ حسب المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت، يُعتبر هذا الأخير مجموعة من الخدمات والمنافع المستقبلية وهذا يتفق مع أسلوب القيمة الاقتصادية.
- ✓ يُعالج هذا الأسلوب التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل.

¹ - نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري ، مرجع سبق ذكره، ص 174.

² - إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة- دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016، ص 94.

• عيوب تطبيق طريقة القيمة الحالية

- ✓ اعتماد هذا المفهوم على تقدير التدفق النقدي حسب الفترات الزمنية، ونتيجة لذلك يجب تحديد كل من مقدار التدفقات النقدية المتولدة مستقبلاً، وتوقيت هذه التدفقات.
- ✓ اختيار معدل الخصم المناسب، نظراً لأن دولاراً يتم تسلمه مستقبلاً ليس بنفس القيمة التي بها دولار يتم تسلمه اليوم، ولذا لابد من خصم التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً، ومن الناحية النظرية يجب أن يكون معدل الخصم هو العائد الداخلي للأصل، لكن هذا المعدل هو معدل تقريبي، نظراً لأن معرفة المعدل الدقيق للعائد يتطلب المعرفة الدقيقة لمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلاً في تاريخ شراء الأصل.
- ✓ نتيجة تداخل أصول الشركة، فالإيرادات تتولد بفعل الاستخدام المشترك لهذه الموارد، ولذلك وحتى لو كانت التدفقات النقدية المستقبلية للشركة ومعدل الخصم يمكن تحديدهما بدقة، إلا أنه قد لا يكون من الممكن عملياً تحديد مساهمة كل أصل في هذه التدفقات النقدية بدقة، ونتيجة لذلك لا يمكن تحديد القيمة الحالية المخصصة لأصول الشركة منفردة ومن ثم جمعها لتحديد القيمة الحالية للشركة.
- رغم إيجابيات هذه الطريقة إلا أنها تواجهها ثلاثة مشاكل أساسية وهي: ⁽¹⁾

• تكلفة الاستبدال

يستخدم هذا النموذج أسعار الشراء (سعر دخول الأصل) كأساس لتعديل عناصر البنود غير النقدية مثل الأصول الثابتة والمخزون، وذلك للحصول على التكلفة الاستبدالية أو تكلفة الإحلال لتلك العناصر، حتى تعبر عن قيمتها الجارية في تاريخ تعديل القوائم المالية.

على سبيل المثال لو أردنا استبدال أحد الأصول فما هي التكلفة الجارية والتكلفة الممكن تحملها للحصول على أصل مشابه جديد له نفس العمر الإنتاجي ونفس الطاقة الإنتاجية ونفس المواصفات؟

إن فكرة استخدام نموذج التكلفة الاستبدالية في معالجة التغيرات في المستوى الخاص للأسعار يرجع إلى Edwards and Bell اللذان قدما تحليلاً متكاملًا لهذا النموذج في كتابهما الشهير بعنوان: "The theory

¹ - سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي - دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير، مقدمة بجامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017، ص 142.

and Measurement of Business in come "والذي طرحا فيه مفهوماً للدخل أطلقا عليه (دخل الشركة)، واللذان بينا فيه بأن مكونات هذا الدخل هي: ⁽¹⁾

1. الدخل التشغيلي الحالي: ينتج من زيادة قيمة المخرجات المباعة عن تكلفة المدخلات الجارية (أي زيادة ثمن بيع الأصل عن تكلفته الجارية في تاريخ البيع).

2. مكاسب أو خسائر حيازة العناصر غير النقدية: وتمثل الزيادة أو النقص في التكلفة الجارية للأصول أثناء احتفاظ الشركة بها.

وتقوم فكرة نموذج التكلفة الاستبدالية من جانبين هما:

الجانب الأول: هو تأكيد لفرض الاستمرارية الذي تقوم عليه الوحدة المحاسبية في كونها مستمرة في أعمالها إلى أجل غير مسمى، مما يتطلب ذلك استبدال أصولها الحالية بأخرى مماثلة لها ولذلك لضمان الاستمرارية.

الجانب الثاني: يعتقد أنصار هذا النموذج أنه بما أن الأصول تمثل الطاقة الإنتاجية للوحدة المحاسبية، فإنه يجب عليها المحافظة على تلك الطاقة.

• مزايا تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال

يؤدي تطبيق محاسبة سعر الإدخال الجاري أو تكلفة الاستبدال إلى تقسيم أرباح للدورة إلى أرباح العمليات العائدة للنشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تقسم بدورها إلى مكاسب حيازة محققة ومكاسب حيازة غير محققة، إن هذا التقسيم يقدم لقراء القوائم المالية مجموعة من المزايا: ⁽²⁾

✓ يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع في الدورة الحالية والدورات الماضية، فالتقسيم الأول من الأرباح، أرباح عمليات النشاط الإنتاجي العادي، ينتج بصورة رئيسة عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج والاستثمار الطويل الأجل ويعكس مستوى كفاءة الأداء في العملية الإنتاجية داخل المشروع، أي في مجال خاضع لرقابة الإدارة، لذلك يعد ربح العمليات مؤشراً لقياس مدى نجاح أو فشل الإدارة في تحقيق الوظيفة الأساسية في المشروع، وهي وظيفة إنتاج وتسويق سلعة معينة أو مجموعة من السلع بصورة تحقق أهداف

¹ - إسماعيل ستي، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² - رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 132-133

- المشروع، الربح مثلاً، أما مكاسب الحياة فإنها تنتج عن عوامل خارجية وغير خاضعة لتأثير الإدارة عادة، لذلك فإنها لا تتصف بالدورية، فهي متعلقة بالتطورات الاقتصادية خارج المشروع.
- ✓ إن تقسيم الأرباح إلى أرباح العمليات ومكاسب الحياة يساعد في اتخاذ القرارات، فربح العمليات الخاضعة لتأثير الإدارة يسمح بتحديد ريعية الاستثمارات الأساسية لفترات طويلة الأجل، كما ويسمح بالتنبؤات بتطور هذه الأرباح واتخاذ القرارات استناداً إلى هذه التنبؤات.
- ✓ يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية، فهو المبلغ الأعظمي الممكن توزيعه دون الاضرار بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع، لذلك يسمى هذا الربح أحياناً بالربح القابل للتوزيع.
- ✓ إن التقسيم الثنائي لأرباح الدورة يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال المشروع وبين المشاريع المماثلة.
- ✓ إن تحديد الربح التشغيلي الجاري يستند إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع، وهذا ما تقدمه محاسبة التكاليف التاريخية، ولكن محاسبة أسعار الدخول الجارية تضيف إلى ذلك مكاسب الحياة، وهكذا فإن محاسبة أسعار الدخول - تكلفة الاستبدال - تمثل تخلياً عن قاعدتي تحقيق الإيراد والحيطه والحذر، لأنها تعترف بالأرباح والخسائر عند "استحقاقها" وليس عند تحقيقها فقط.
- ✓ الفصل بين الدخل التشغيلي ومكاسب أو خسائر حياة العناصر غير النقدية، مما يؤدي ذلك إلى موضوعية تقييم الأداء وإعداد موازنات تخطيطية أكثر دقة.
- ✓ استخدام هذا النموذج لا يعني الاستغناء عن التكلفة التاريخية، بل أنه يُساعد في توفير معلومات إضافية وأكثر فائدة وملائمة لمتخذي القرارات.
- ✓ استخدام هذا النموذج يُفيد في إجراء المقارنات بين قيم موجودات المالكين المختلفين، وبذلك فهو يبين التغيرات الحاصلة على أسعار الموجودات خلال الفترة.
- ✓ باستخدام هذا النموذج يتم التخلي عن مبدأ تحقق الإيراد، حيث يتم الاعتراف بأي تغير في القيمة في الفترة التي يحدث فيها، دون تأجيل ذلك إلى حد إتمام عملية الإيراد.
- ✓ اعتماد هذا النموذج في عمليات القياس ينتج عنه بيانات قابلة للتفسير والفهم من قبل المستخدمين.

• عيوب تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال

بالرغم من المزايا التي تقدمها تكلفة الاستبدال عند اجراء القياس المحاسبي إلا أنها لم تخل من العيوب والانتقادات المتمثلة في: ⁽¹⁾

- ✓ تعتمد تكلفة الاستبدال على كمية من التقديرات، وعلى مؤشرات أسعار داخلية وخارجية، وعلى عمليات تسعير وغير ذلك، وهذا يجعلها بعيدة الموضوعية.
- ✓ تزول منافع تكلفة الاستبدال في حال هبوط الأسعار، فهي في حال ارتفاع الأسعار تقلل الدخل وتؤمن التمويل اللازم للاستبدال، أما في حال انخفاض الأسعار فإنها تضخم الربح، لأن الاهتلاك وتكلفة البضاعة المباعة ستكون أقل منها في حال استخدام التكلفة التاريخية.
- ✓ إن استخدام تكلفة الاستبدال تزيد من صعوبة المقارنة بين الشركات، لأن هناك إجراءات وتقنيات متعددة تقوم بها الشركة، تختلف عنها في الشركات الأخرى، مما يجعل إمكانية المقارنة غير متوافرة.
- ✓ إن استخدام تكلفة الاستبدال لا يمكن من إظهار تغيرات الأسعار الناجم عن تغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وبالتالي فإنها لم تتمكن من تقديم حلول لهذه المشكلة الناجمة عن ظروف التضخم والانكماش.
- ✓ يعتمد على التقديرات الشخصية في عمليات التقييم، وخاصة عندما لا يتوفر سوق يمكن عن طريقه استبدال الموجودات المستخدمة.

✓ يتجاهل هذا النموذج آثار التغير في المستوى العام للأسعار، مما يؤدي ذلك إلى صعوبة في إجراء المقارنات.

✓ من أبرز الانتقادات الموجهة لهذا النموذج بأن أرقامه غير موضوعية، وليست مثل أرقام التكلفة التاريخية

2. نموذج صافي القيمة البيعية

ويستخدم هذا النموذج أسعار البيع (سعر خروج الأصل) كأساس للتعديل، ويطلق عليه أيضاً اسم "صافي القيمة القابلة للتحقق"، وتنتج هذه القيمة: من الفرق بين المبلغ المقدّر الذي يستلمه المالك من البيع المباشر للأصل ناقصاً التكاليف المرتبطة بعملية البيع والتي يتحملها المالك.

أي إذا أرادت الشركة تقييم أصولها وفقاً لهذا النموذج فإنه يجب عليها تقدير المبلغ الذي تستطيع به بيع أصولها في السوق بالأسعار الجارية ويطرح من هذا المبلغ المصروفات التي ستتحملها الشركة من جراء عملية البيع.

¹ - نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، مرجع سبق ذكره، ص ص 238-239.

وإن التقييم وفقاً لهذا النموذج يساعد المنشأة على التكيف مع الظروف الجارية ومسايرتها ككيان يعيش في السوق ويتعامل معه. أما بقية إجراءات استخدام هذه الطريقة فلا تختلف عن محاسبة التكلفة الجارية ومحاسبة التكلفة الاستبدالية.⁽¹⁾

حيث يعتمد أساساً لقياس جميع بنود قائمة المركز المالي، على الأخص جميع الأصول الثابتة والمتداولة، وذلك بتطبيق فرض التصفية النظامية وليس فرض الاستمرارية. والجدير بالذكر أن هذا المفهوم الواسع المعتمد على فرض التصفية غير مقبول عموماً، سواءً في هذه الحياة العلمية أم في مجالات التنظير المحاسبي الأكاديمي.⁽²⁾

● مؤيدو تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية

يقدم أنصار هذا البديل من بدائل القياس، مجموعة من المسوغات للدفاع عن بديلهم المفضل وبيان منافعها ومنها ما يلي:⁽³⁾

- ✓ يحقق هذا البديل منفعة مباشرة عند اتخاذ الإدارة القرار بشأن الاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه، وكذلك عند اتخاذ المساهمين القرار بخصوص إبقاء استثماراتهم أو التخلي عنها بالبيع.
- ✓ يحقق هذا البديل معلومات تتمتع بخصائص نوعية يرغب المستخدمون في توافرها في المعلومات المحاسبية، من هذه الخصائص الموضوعية والملائمة والموثوقة.
- ✓ يبين هذا البديل قدرة الشركة على الاستمرار في سداد الالتزامات ويظهر مقدار الربحية التي تحققت في الفترة الماضية، وهذا لا يتحقق إلا من خلال إظهار المركز المالي الحقيقي وبيان كمية النقد المكافئ الذي يمكن أن يتوافر.
- ✓ يمثل هذا البديل حلاً منطقياً لمشكلة تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، فالأصول غير النقدية تقوم بأسعار الخروج الجارية التي يتم التعبير عنها بوحدات نقدية لها القوة الشرائية ذاتها لتلك الوحدات التي تستخدم للتعبير عن عناصر الأصول النقدية.

¹ - رقية وادي، دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم - دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2018 - 2019، ص 199.

² - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص 62.

³ - نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، مرجع سبق ذكره، ص ص 276-277.

• معارضو تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية

- يرى المعارضون لهذا البديل على أنه يعاني من مشكلات عدة بسبب وجود ثغرات وعيوب كثيرة أبرزها: ⁽¹⁾
- ✓ ليس من السهولة تحديد أسعار البيع لأنواع الأصول كافة، فافتراض البيع يستوجب وجود سوق نظامية فعالة تتحدد فيها الأسعار طبقاً لقانون العرض والطلب، وحيث تكون المنافسة في السوق كاملة، ولدى كل من البائع والمشتري الرغبة المتبادلة في البيع والشراء، وإذا ما توافر مثل هذا السوق لأصل ما، فإنه قد لا يتوافر لأصل أو أصول أخرى، ثم إن الأصول المستعملة التي يفترض إعادة تسعيرها قد لا يتوافر لها سوق يمكن عرضها فيه لبيعها.
 - ✓ تتوقف قيمة قسط الاهتلاك للأصول الثابتة على القيمة البيعية للأصل، وبالتالي فإن أي خطأ في تحديد هذه القيمة سوف ينتج أخطاء في احتساب هذه الأقساط في صافي الدخل.
 - ✓ يصعب تطبيق هذا البديل على الأصول غير الملموسة وفي مقدمتها شهرة المحل، إذ لا وجود لسوق لهذا النوع من الأصول.
 - ✓ لم يعالج هذا البديل مسألة الالتزامات وخاصة طويلة الأجل، وبالتالي هل تبقى الالتزامات حسب قيمتها التعاقدية أم يعاد تقويمها حسب تكلفة إعادة التمويل من جديد؟
 - ✓ يمثل افتراض التصفية الذي يأخذ به هذا البديل، خروجاً على الفروض المألوفة في الفكر المحاسبي، وهو يهدم فرض الاستمرار.
- إضافة إلى ما سبق يمكن الإشارة إلى الانتقادات التالية:
- ✓ غالباً ما يتم تحديد أسعار الخروج على أساس التقدير الشخصي، وهذا يحمل معه مخاطر وجود تحيز أو ضعف كفاءة الجهة التي تقوم بعملية التقدير، وعليه فإن نتائج القياس تكون غير موضوعية.
 - ✓ في ظل اقتصاديات غير مستقرة، تتقلب فيها الأسعار هبوطاً أو صعوداً بشكل كبير نسبياً، يجعل إمكانية تطبيق هذا البديل صعبة لأن الأسعار تتأثر بشكل كبير ومباشر بالظروف الاقتصادية وغيرها.
 - ✓ لم يحدد هذا البديل ما إذا كانت التكاليف التي يجب تحميلها على الإيرادات هي تكاليف فعلية أم تكاليف محسوبة على أساس أسعار الدخول الجارية، في الوقت الذي تظهر فيه الإيرادات حسب أسعار الخروج الجارية، وإذا أمكن ذلك فإن ممارستها على أرض الواقع أمر صعب التطبيق، كما في حالة الجرد الدائم والنهائي.

¹ - نفس المرجع، ص 277 - 279.

المبحث الثاني: القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

نظرا للانتقادات الموجهة لبدائل القياس وخصوصا التكلفة التاريخية، ظهر مفهوم القيمة العادلة في النظرية المحاسبية لمعالجة هاته العيوب في ظل ظروف التضخم والارتفاع في مستويات الأسعار، حيث أدرك المهتمون في مجال النظرية المحاسبية بأن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد في القياس المحاسبي، يؤدي بدوره إلى تقديم معلومات مضللة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على محتوى القوائم المالية، ولمواجهة هذه التحديات قدم الباحثون في النظرية المحاسبية مصطلح القيمة العادلة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

إن هدف البيانات المالية هو تقديم معلومات للأطراف المستفيدة منها بغية مساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق على الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الادارة عن الاموال المسؤولة عنها، فانه وفي هذه الحالة لا بد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها تعتبر أكثر نفعا وملاءمة لمستخدمي البيانات المالية بدلا من التكلفة التاريخية

الفرع الاول: مفهوم القيمة العادلة

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالقيمة العادلة في الفكر المحاسبي من قبل الباحثين والمهتمين بالمحاسبة وكذا الهيئات الدولية، لكن كلها كانت تصب في المعنى نفسه، وفيما يلي أبرز التعريفات:

أولا: وقد تم تعريف القيمة العادلة في المعيار المالي الأمريكي رقم FAS 157 على أنه: السعر الذي سوف يستلم مقابل أصل ما أو سوف يتم دفعه أو تحمله مقابل التزام ما في معاملة جارية ما بين مشاركين في السوق الأصلي للأصول والالتزامات، أي ذلك السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لتسوية التزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق بتاريخ القياس.⁽¹⁾

¹– Financial Accounting Standards Board (FASB). Accounting Standards No. 157, **Fair Value Measurements** 2006 p 33.

ثانيا: أما بالنسبة للجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) وبالتحديد في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها فقد عرفت القيمة العادلة كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة".⁽¹⁾

ثالثا: كما تعرف القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية".⁽²⁾

رابعا: أيضا عرّف البعض القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.⁽³⁾

خامسا: هي عبارة عن مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة.⁽⁴⁾

سادسا: ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 القيمة العادلة على أنها: السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.⁽⁵⁾

سابعا: أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF فقد عرف مفهوم القيمة العادلة على النحو التالي: ⁽⁶⁾ هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

¹ - طارق عبد العال حماد، مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية- بالتطبيق على البنوك، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2002، جامعة عين شمس، مصر، ص 25.

² - نفس مرجع أعلاه، ص 25.

³ - علي محمد علي الصياد، أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص 309.

⁴ - طارق عبد العال حماد، نفس المرجع سبق ذكره، ص 11.

⁵ - International Accounting Standards Board (IASB). **International Financial Reporting Standard No. 13, Fair Value Measurements** 2011 p 44.

⁶ - الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، ص 87.

ثامنا: كما عرفها أيضا مجلس المعايير المحاسبية الدولية " IASB " هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.⁽¹⁾

من خلال استعراض التعاريف السابقة للقيمة العادلة يمكن توضيح تعريف القيمة العادلة من خلال أربعة عناصر:⁽²⁾

أ- الأصل أو الالتزام: إن قياس القيمة العادلة يكون لأصل أو التزام محدد، ومن ثم يجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام، وتشمل هذه الخصائص، على سبيل المثال حالة الأصل وموقعه، والقيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه إن وجدت.

وقد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدا مما يلي: إما أصل أو التزام مستقل، أو مجموعة أصول والتزامات.

ب- العملية: يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام يتم تبادله في عملية منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل (تحويل) الالتزام في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية، بالإضافة إلى أن عملية بيع الأصل أو نقل الالتزام تحدث أما في السوق الأساسي للأصل أو الالتزام، وفي حالة غياب السوق الأساسي يكون الأكثر مزايا للأصل أو الالتزام، ويعرف السوق الأساسي بأنه السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام، بينما يعرف السوق الأكثر مزايا بأنه السوق الذي يعظم القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

ويمكن القول إنه من الأفضل التركيز على السوق الأساسي حيث أنه يعتبر السوق الذي يحدث فيه عمليات بيع للأصل أو نقل للالتزام بشكل كبير نظرا لارتفاع حجم ومستوى نشاط السوق، ومن ثم يعتبر السوق في هذه الحالة أكثر سيولة للأصل أو الالتزام، وبالتالي فإنه يوفر مدخلات أكثر تمثيلا لقياس القيمة العادلة، ومن ثم يجب على الوحدة أن تأخذ في الاعتبار السوق الأساسي وذلك بشرط الوصول إلى تلك السوق في تاريخ القياس.

¹ - هوام جعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2007، ص 07.

² - محمد حمدي عوض، وآخرون، المحاسبة عن القيمة العادلة، جامعة القاهرة، مصر، 2021، ص ص: 13-14.

ج- المشاركون في السوق: تقوم الوحدة بقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، وذلك على أساس أن المشاركين في السوق يتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

ويقصد بالمشاركين في السوق المشترون والبائعون في السوق الأساسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام، والذي يتوافر لديهم كافة الخصائص التالية:⁽¹⁾

- ✓ الاستقلالية عن بعضهم البعض أي أنهم لا يكونوا من الأطراف ذوي العلاقة.
- ✓ المعرفة والفهم بدرجة كافية عن الأصل أو الالتزام باستخدام كافة المعلومات المتاحة والتي تشمل معلومات تم الحصول عليها من خلال بذل العناية الواجبة.
- ✓ القدرة على إبرام العملية للأصل أو الالتزام.
- ✓ الرغبة في إبرام العملية للأصل أو الالتزام.

د- السعر: القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه لبيع الأصل أو سيتم دفعه لنقل (لتحويل) الالتزام في عملية منظمة في السوق الأساسي (أو الأكثر مزايا) في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية أي سعر الخروج بغض النظر عما إذا كان هذا السعر ملحوظا بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب تقييم آخر، ويمكن القول إنه يجب على الوحدة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ في الاعتبار أن سعر العملية الذي يمكن ملاحظته لا يعتمد فقط على مستوى النشاط في السوق بل على وجود عملية منظمة أيضا، حيث من الممكن ان يكون السوق أقل نشاطا إلا أن العملية قد تكون منظمة، وبناء عليه يجب على الوحدة الاعتماد على سعر العملية الذي يمكن ملاحظته إلا إذا كان هناك دليل على أن العملية غير منظمة، وإذا كانت الوحدة ليس لديها معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت العملية منظمة فإنه يجب عليها إجراء المزيد من التحليل لقياس القيمة العادلة.⁽²⁾

وبناء على ما تقدم فإن القيمة العادلة من وجهة نظر الباحثين تتمثل في القيمة التي يتم على أساسها مبادلة أصل أو التزام من خلال عملية منظمة بين المشاركين في السوق النشط بشرط توافر الاستقلالية والمعرفة بالبند محل

¹ - النجار جميل حسن. أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 9، العدد 3، 2013 ص 4

² - إبراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، السنة الثامنة، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، العراق، ص 229

القياس والقدرة والرغبة في إتمام العملية، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم استخدام افتراضات وأساليب تقييم بديلة عن تقييم بديلة عن القيمة السوقية، والتي تتناسب مع البند محل القياس وذلك في وقت القياس.⁽¹⁾

- إن استخدام نموذج القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يكون أكثر دقة وملائمة وموثوقية من نموذج التكلفة التاريخية، ونظرا لأنه يقيس مدى قدرة المنشآت على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.
- إن استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يعكس التغيرات في الحالة المالية للمنشآت الناتجة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على أسعار الأسهم، فضلا عن انه يوضح مقدار التغيرات في عوائد الأسهم والمخاطر المرتبطة بها.
- إن استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يحسن من جودة ودقة المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة للمنشآت.
- استخدام مدخل القيمة العادلة في مجال القياس والإفصاح المحاسبي يساعد المستثمرين على تقييم أداء استراتيجيات المنشآت في إدارة استثماراتهم المالية وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية.
- إن القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيم الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية أو قائمة المركز المالي بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لفترة غير محدودة.
- إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة في إدارة أموال المؤسسة.
- إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها.

ويتضح من التعريفات السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين وهما:⁽²⁾

¹ - محمد زرقون، نور الدين بعيليش، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية الدولية، مجلة خبر التمويل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 4-5

² - دهمش نعيم، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي السادس تحت شعار، المحاسبة في خدمة الاقتصاد، عمان -الأردن، الفترة 22-23 أيلول 2004 ص 10.

المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة:

ويفترض توافر ما يلي:

✓ أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة: فأحد الجوانب الهامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن الصفقات والعمليات عادة ما تتم على أساس متوازن بمعنى أن الصفقة تمت بين طرفين مستقلين، وكلا منها يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها.

✓ أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الآخر، وهو الأمر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة:

ويشترط فيها أن تكون الظروف عادية (طبيعية)، فالصفقات التي تتم مثلاً في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع يكون مجبراً على البيع وكلما زاد ضغط الوقت للعثور على مشتري كلما زاد التحريف عن القيمة العادلة.

الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة

يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، مع ذلك فما زال هناك الكثير من العمل ينتظر القيام به قبل أن تصبح تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للصحة (FASB)، ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية، بسبب أنه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث إن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.⁽¹⁾

¹ - إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، العراق، 2009 ص 68.

كما يوجد مجموعة من النقاط لأهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة: ⁽¹⁾

- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية.
- إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع وهذا السبب كان من المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا وحيث أن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية.
- تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورة الإفصاح والعرض للمعلومات المالية.
- تعتبر أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة وتسهل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.
- تساعد المستثمرين على أداء استراتيجيات المؤسسات في إدارة استثماراتهم المالية، وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية.

الفرع الثالث: شروط تطبيق القيمة العادلة

من أجل سلامة تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لا بد من توفر مجموعة من الشروط نذكر منها: ⁽²⁾

✓ وجود موضوع التبادل.

✓ وجود طرفي عملية التبادل.

¹ - محمد السعيد سعيداني، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص 58.

² - عبد الرحمان محمود صالح علي، نموذج محاسبي لقياس أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على ثقة مستخدمي معلومات التقارير المالية في إطار معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة عين شمس، مصر، 2019، ص 40.

- ✓ تتمتع طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل.
- ✓ إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية.
- ✓ وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الإرادة الحرة لطرفي عملية التبادل.
- ✓ استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون أي اتجاه للتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية.
- ✓ تتمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

الفرع الرابع: محددات تطبيق معايير القيمة العادلة

تتمثل محددات تطبيق معايير القيمة العادلة في: ⁽¹⁾

- ✓ إذا كان التغير في نطاق تقديرات القيمة العادلة المعقولة ليس كبيراً لتلك الأداة
- ✓ التقييم له احتمالات مختلفة التقديرات لكن ضمن النطاق بشكل معقول.
- ✓ والحالات التي تكون فيها القيمة العادلة قابلة للقياس بشكل موثوق به ما يلي:
- الأداة المالية التي يوجد لها عرض سعر معلن في سوق أوراق مالية نشط لتلك الأداة.
- أداة الدين تم تقييمها من قبل وكالة تقييم مستقلة ويمكن تقدير تدفقاتها النقدية بشكل معقول.
- أداة مالية لها نموذج تقييم قياس والتي يمكن بشكل موثوق به قياس من خلال البيانات لذلك النموذج، لأن البيانات تأتي من أسواق نشطة.
- وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها وصفات السوق النشط هي:
- * عادة يكون بائع ومشتري في أي لحظة.

¹ - إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص ص 103-104.

* الأسعار معلنة ومتوفرة للعامه.

* البنود التي يتم تداولها في هذا السوق تكون متجانسة.

الفرع الخامس: الطرق المستخدمة في عرض وتمثيل القيمة العادلة:

يمثل أسلوب القيمة العادلة بعدة طرق يمكن استخدامها تحت مفاهيم مختلفة، رغم أنها تختلف في طرق الاحتساب إلا أنها تتقارب بالنتائج. وإن أهم المفاهيم كمايلي:⁽¹⁾

- **تكلفة الاستبدال:** تتمثل بذلك القدر من النقدية (أو ما يعادلها) الذي يمكن أن تتحمله المنشأة فيما لو قامت بإعادة شراء ما تمتلكه من أصول في الوقت الحالي، أو فيما يمكن أن يتوفر للمنشأة من نقدية (أو ما يعادلها) عند عملها بالتزام من الالتزامات في الوقت الحالي.

كما عرفتتها جمعية الجمع العربي للمحاسبين القانونيين بأنها تلك التي يتم احتسابها عادة من تكلفة الامتلاك الحالية لأصل مشابه كان جديداً أو مستعملاً أو له طاقة إنتاجية أو إمكانية خدمة معادلة.

القيمة السوقية الجارية: تتمثل في ذلك العدد من النقدية (أو ما يعادلها من النقد العادل: استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة وقابلة للتحويل بسهولة لمبالغ معلومة من النقد وليست عرضة لمخاطر التغير في القيمة العادلة) التي يمكن أن تحصل عليها المنشأة، فيما لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي.

صافي القيمة الحالية القابلة للتحقق: تمثل النقدية الصافية التي ينتظر الحصول عليها أو سدادها بعد حسم التكاليف اللازمة لتحويل أحد الموجودات أو أحد المطلوبات إلى نقدية، وتمثل صافي القيمة القابلة للتحقق بشكل عام، سال سعر البيع الجاري الأصلي.

- **القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة:** وتقوم على تقدير التدفقات المستقبلية حسب الفترات الزمنية باستخدام معدل الخصم المناسب وتعتبر هذه الطريقة هي الأساس في إثبات عناصر البنود المدينة والدائنة طويلة الأجل، باستخدام معامل الخصم الذي يمثل معدل الفائدة في تاريخ القياسي الذي يشير إليه الاقتصاديون بتكلفة الفرصة البديلة.

¹ - بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010، ص 87.

الفرع السادس: معوقات تطبيق القيمة العادلة

هناك مجموعة من المعوقات التي تحول دون التطبيق الأمثل للقيمة العادلة ومن أبرز هاته المعوقات هي: (1)

صعوبة قياس القيمة العادلة لكثري من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية بسبب عدم توافر السوق النشط من ناحية وتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى، وتحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الاعتماد على التقديرات الذاتية لإدارة الشركات من ناحية، وعدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى، والحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غري منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود حمل التقييم، خاصة إذا ما تم الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.

سيلازم التوافق مع بعض المعايير وجود متطلبات لوجستية ومهنية تدعم تطبيقها وذلك مثل التقرير عن عناصر القوائم المالية بـ "القيمة العادلة" الذي يتطلب وجود أسواق نشطة لمختلف أنواع الأصول ومكاتب تقييم معتمدة تتوافر لديها الخبرات والإمكانات اللازمة، كذلك وتحتاج الشركات لإعادة تهيئة أنظمتها الآلية واليدوية، المستخدمة في تشغيل معلوماتها المالية لتتواءم مع المتطلبات المعايير الجديدة.

أن يتم تطبيق هذا الخيار على عقارات استثمارية من مجلة عقارات ومن أمثلة الممارسات التي قد تحدث استثمارية أخرى هلا نفس الخصائص وذلك بهدف إعادة تقويم بعضها دون الآخر من غير مبرر واضح لهذا الاختيار. ومن ذلك أيضاً تطبيق هذا الخيار لغرض استخدام فروق إعادة التقويم في تعزيز رصيد الأرباح عند التحول. ومنها أيضاً إعادة تقويم الأصول عند التحول باستخدام خدمات موظفي الشركة الداخليين، خلافاً لما أوجبه الهيئة عند اعتمادها لمعايير المحاسبة رقم 16 ورقم 38 ورقم 40 فيما يتعلق باستخدام خدمات خبير تامين مستقل.

تتحمل مدارس المحاسبة في الجامعات عبء كبير بإعادة النظر في مناهجها الأكاديمية وخططها الدراسية وتطويرها لتتوافق مع المعايير الدولية، والتأكد من إلمام أساتذتها الكامل بالمعايير الدولية من خلال تشجيع التعلم الذاتي والالتحاق بالأنشطة التدريبية والعلمية المناسبة.

كما هناك مجموعة من المعوقات أخرى ومن أبرز هاته المعوقات هي: (2)

¹ - مصر، طارق حماد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ص 90

² - إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، نفس المرجع سبق ذكره، ص 104

- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية، بسبب عدم توافر شروط السوق النشط من ناحية، وتعقد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى.
- تحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الاعتماد على التقديرات الذاتية لإدارات الشركات من ناحية، عدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى.
- سوء استخدام فروق إعادة التقييم الناجمة عن تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة من جانب إدارات كثير من الشركات لتحقيق مصالح ذاتية من ناحية، والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات في السوق المالي من ناحية أخرى.
- افتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، خاصة الموثوقية، والثبات والقابلية للمقارنة، والملائمة في بعض الظروف، مما ينعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية، ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى.
- إمكانية تصديق بعض إدارات الشركات على توزيع أرباح غير محققة، وزيادة رأس المال عن طريق هذه الأرباح، وفي كلتا الحالتين يعد مساساً بالحفاظ على رأس المال الحقيقي من ناحية، وعارضا من عوارض استمرارية الشركة من ناحية أخرى.
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية من الشركات، وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم، مقارنة مع المقاييس الأخرى مثل التكلفة التاريخية، خاصة إذا ما تم الاستعانة بخبراء ومستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.
- التأخير في إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير محاسبة القيمة العادلة، وما يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية من ناحية، والتأخير في توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى، وافتقار المعلومات المحاسبية إلى خاصية التوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية ثالثة.
- استمرار تواجد العديد من المشاكل المثارة من قبل المنظمات المهنية الدولية وواضعي المعايير بشأن مقاييس القيمة العادلة، ومنها على سبيل المثال مشكلة مدى ملائمة محاسبة القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات ذات

الاستحقاق الثابت التي يراد الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، ومشكلة التقييم العادل للالتزامات في الوقت الذي يتم قياس المحتفظ بها لأغراض المتاجرة بالقيمة العادلة.

- إغفال تطبيقات معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة عامة والمتعارف عليها منذ زمن بعيد مثل التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد والموضوعية.
- مشكلة الضعف النسبي من تأهيل الكوادر البشرية للمساعدة على فهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة.

أما بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية فإن معوقات تطبيق القيمة العادلة تتمثل فيما يلي: ⁽¹⁾

- 1- **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:** تعتمد القواعد الجبائية في مجملها على مبدأ التكلفة التاريخية، وهذا راجع لغياب نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، لأن عملية التقييم حسب مفهوم القيمة العادلة من شأنه أن يقلص التحصيلات الجبائية بشكل كبير بسبب التحيز في القائم بعملية القياس.
- 2- **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية:** حيث أن تحديد هذه القيمة يتم في ظروف المنافسة العادية، ويكون للبائع والمشتري القدرة على الحصول على المعلومات الكاملة، وهذا ما لا يتطابق مع بعض الأصول المادية في الجزائر.
- 3- **غياب سوق مالي كفء وصغر حجم المؤسسات ونقص الكوادر المهنية المؤهلة:** باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعف المؤسسات المالية والمصرفية يؤثر مباشرة على أسواق المال.
- 4- **غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية:** إن التقييم وفق مفهوم قيمة 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 قلتها. ⁽²⁾

¹ - علة قوادي، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهني المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص 169.

² - نائر عمران موسى، علي فالخ خلف، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة - دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2017، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، ص 77.

الفرع السادس: تداعيات تبني القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

نتيجة لتزايد انتقادات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية وضعف ثقتهم في المعلومات المالية المعدة على أساسه، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الاسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية نحو محاسبة القيمة العادلة، والجدير بالذكر هنا أن هناك جدلاً بين أنصار التكلفة التاريخية وأنصار القيمة العادلة، فأنصار التكلفة التاريخية يركزون على الموثوقية أكثر بينما أنصار القيمة العادلة يركزون على الملائمة، ومن ذلك الاختلاف بدأ التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة مستنداً في ذلك التوجه على عدة مبررات أهم ما يلي:⁽¹⁾

- ✓ إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة.
- ✓ إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى مشكلات منها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو الأطراف الأخرى المستخدمة لها.
- ✓ إن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية.
- ✓ رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر على الملائمة أكثر من الموثوقية، من أجل اتخاذ قرارات رشيدة وهذا ما يعتقد أن توفره القيمة العادلة.
- ✓ تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات "الأدوات المالية بشكل عام".
- ✓ مرتبطة بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر أحد المقاييس الجديدة للدخل، والذي يعطي فائدة أكثر المستخدمين القوائم المالية خصوصاً في الأسواق المالية.
- ✓ تساعد في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.
- ✓ يؤدي إلى تحسين درجة شفافية المعلومات المالية وغير المالية مقارنة بالعديد من المداخل البديلة.

¹ - أحمد الصالح سباع، تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال - دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021/2020، ص ص 42-43.

✓ تعتبر ذات أهمية بالنسبة للأسواق المالية، خاصة في الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم.

✓ يرى البعض أن إتباع القيمة العادلة يمنع تكوين ما يعرف بالاحتياطات السرية عند تقييم البنود بالتكلفة، الأمر الذي يجعل الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية غير معبرة عن أداة المنشأة ومركزها المالي.

المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية وهي كالتالي:

الفرع الاول: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية

نصت المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على القياس بالقيمة العادلة، وقد تناولت هاته المعايير طرق وأسس القياس المحاسبي، وفي هذا العنصر سنتناول المعايير التي تطرق لذلك.

أولاً: أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 16

قد بين المعيار المسمى بـ: "الممتلكات والمصانع والمعدات" استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وهي إعادة التقييم ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال ما يلي: (1)

✓ القيمة السوقية للأراضي والمباني والتي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيًا للقيام بهذه المهمة والمعروفين في الجزائر بمحافظي الحسابات.

✓ القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك عندما لا تكون هناك أدلة تثبت القيمة السوقية بسبب طبيعة هذا الأصل لأنه نادراً ما يباع.

¹ - بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية - الجزائر العاصمة - الجزائر، 2017، ص 97.

ثانيا: أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 22

يبين هذا المعيار من خلال الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي:⁽¹⁾

1- بالنسبة للأوراق المالية

- ✓ تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية.
- ✓ تقييم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، يمكن أن نذكر على سبيل المثال معدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات خصائص متشابهة.

2- بالنسبة للمخزونات

- ✓ تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصا مجموع تكاليف البيع.
- ✓ تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

ثالثا- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 32

- تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية " الإفصاح والعرض " بعض الأسس التي تتناول قياس القيمة العادلة على النحو التالي:⁽²⁾
- ✓ إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض لهذه الأدوات هو أفضل دليل على القيمة العادلة.
 - ✓ إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جدي (الأسواق الموازية)، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقييمها أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية.
 - ✓ إذا كانت الأدوات المالية غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه.

¹ - بودور شوريب، نفس المرجع أعلاه، ص 99.

² - نفس المرجع أعلاه ذكره، ص 99.

✓ عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقييمها من خلال الشروط والأحكام التي قد تتوفر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة اليقين منها، وذلك لمساعدتهم على تقدير وتحديد القيمة العادلة.

رابعاً- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 40

يتضمن هذا المعيار " الممتلكات الاستثمارية " تتحدد القيمة العادلة لهذه الممتلكات وفقاً للأسس التالية:

✓ يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالاً والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق ويمثل أفضل سعر يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة.

✓ كما تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات متشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة.

✓ في حالة عدم توفر أسعار جارية سوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:

❖ الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات.

❖ خصم التدفقات المستقبلية المنتظرة بموجب عقود إيجار قائمة حالياً أو بالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات في نفس المنطقة.

خامساً- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 41

بين معيار المحاسبة الدولي رقم 41 " الزراعة " أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية على النحو التالي:⁽¹⁾

¹ - بودور شوريب، نفس المرجع سبق ذكره، ص 102.

✓ يعتبر السعر المعروض في السوق النشط أفضل محدد للقيمة العادلة، ويراعى هنا في حالة وجود أكثر من سوق نشط، يؤخذ السعر المعروض في السوق المتوقع استخدامه.

✓ إذا لم يوجد سوق نشط، يستخدم واحداً أو أكثر من الأساليب التالية:

❖ سعر آخر معاملة في السوق شرط عدم وجود تغيير كبير في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ ذلك إلى وقت التقييم الحالي.

❖ أسعار السوق للموجودات المماثلة مع تعديل هذه الأسعار وفقاً للاختلافات بين الموجودات المراد تقييمها وتلك الموجودات المماثلة.

❖ حالة ارتباط الموجودات البيولوجية بالأرض وعدم وجود قيمة محددة لهذه الموجودات البيولوجية بالفرق بين القيمة العادلة للأرض وهذه الموجودات مجتمعة والقيمة العادلة للأرض البكر وحدها.

سادساً: قياس القيمة العادلة وفق الإبلاغ المالي الدولية

1- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03

طبقاً لهذا المعيار وبالتحديد في الفقرتين 18-19، فإنه على المؤسسة المشتريّة قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك، كما ينبغي على المؤسسة مراعاة عند كل اندماج للأعمال قياس أي حصة غير مسيطرة في المؤسسة المشتراة (الداخلة) إما على أساس القيمة العادلة أو السهم التناسبي للحصة غير المسيطرة من صافي الأصول القابلة للتحديد في المؤسسة المشتراة.⁽¹⁾

2- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05

تعتبر الأصول الثابتة المحتفظ بها لغرض البيع هي التي سيتم استرداد مبلغها بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس ومن خلال الاستخدام المستمر، حيث يجب أن يتم بشكل تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية، وقد نص المعيار على وجوب قياس المؤسسة الأصل الثابت (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به للبيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أيهما

¹ - طارق حماد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة - المحاسبة عن القيمة العادلة -، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003 ص 40.

أقل، وتقيس المؤسسة الأصل الثابت (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين بالقيمة الأقل من قيمته المسجلة وقيمه العادلة مطروحا منها تكاليف التوزيع.

كما يجب على المؤسسة الاعتراف بأي ربح معين لأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الاعتراف بها وفقا لهذا المعيار أو مسبقا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 36) انخفاض قيمة الأصول.⁽¹⁾

المطلب الثالث: القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13

لقد أدت الأزمة المالية العالمية التي شهدها العالم خلال النصف الثاني من عام 2007، إلى ظهور العديد من الآراء التي دفعت إلى أن من أسباب الأزمة هي استخدام أسلوب القيمة العادلة، الأمر الذي دفع مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى إصدار معيار جديد يكرس أسلوب القيمة العادلة كأحد أساس القياس المحاسبي.

الفرع الأول: ظروف ودوافع إصدار المعيار

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الثالث عشر (IFRS13) قياس القيمة العادلة"، والذي سيتم تطبيقه على معايير التقارير المالية الدولية التي تتطلب أو تسمح من خلالها القياس بالقيمة العادلة، كما أن هذا المعيار يحدد القيمة العادلة على أساس مفهوم "سعر الخروج" ويعتمد على "التسلسل الهرمي للقيمة العادلة"، من القياس المتحصل عليه من كل كيان على حدة، ولقد الأمر الذي سيؤدي إلى اعتماد قياس القيم المتحصل عليها من السوق، بدلا كان أول إصدار لهذا المعيار في ماي من عام 2011، وشرع في تطبيقه انطلاقا من الفاتح يناير من عام 2013، حيث قام كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وكذا مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في 12 ماي من عام 2011 بنشر دليل إرشادي حول كيفية القياس بالقيمة العادلة والذي يحتوي على المعلومات الواجب تقديمها من خلال القوائم المالية. هذا الدليل يتعلق بالمعيار التقارير المالية الدولية رقم 13 "التقييم أو القياس بالقيمة العادلة" الذي يلتقي مع الموضوع رقم 820 من خلال GAAP US للولايات المتحدة الأمريكية، ولقد شرع مجلس معايير المحاسبة الدولية في طرح ورقة مناقشة في اية سنة 2006 حول التقييم بالقيمة العادلة، وأتبعها بمسودتين للإعلان: ED/2009/5 "القياس بالقيمة العادلة"

¹ - طارق حماد عبد العال، نفس المرجع اعلاه، ص 41

الذي تم نشره في ماي 2009 ،ومن ثمة ED/2010/7" المعلومات الواجب توريدها والمتعلقة بحالة عدم التأكد عند التقييم في إطار القياس بالقيمة العادلة" والذي تم نشره كذلك في جوان من السنة 2010. (1)

ولقد هدف الس من خلال نشر هذا المعيار إلى: (2)

- ✓ تفسير كيفية قياس القيمة العادلة عن طريق تقديم مفهوم واضح مع تحديد إطار وحيد للقياس.
- ✓ توضيح طريقة القياس بالقيمة العادلة لما يصبح السوق أقل نشاطا.
- ✓ إحداث تحسين على درجة الشفافية بفضل المعلومات الإضافية التي سيتم تقديم والجدول الموالي يوضح أبرز المخططات التي مر عليها إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13
- ✓ معيار التقارير المالية الدولية الثالث عشر سيتم تطبيقه على العناصر المالية كما يتم تطبيقه على غير المالية، إلا أنه لا يتدخل فيما يخص متطلبات وكذا الوقت الذي يجب استخدام فيه القيمة العادلة.

الجدول: 01-04: يوضح مراحل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13

التاريخ	عنوان المرحلة
سبتمبر 2005	إضافة مشروع قياس القيمة العادلة إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية
30 نوفمبر 2006	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ورقة مناقشة حول قياسات القيمة العادلة للتعليق العام
28 ماي 2009	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر مسودة عرض للإرشادات المقترحة حول كيفية قياس القيمة العادلة عندما تكون مطلوبة بموجب المعايير الحالية
29 جوان 2010	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة عرض بعنوان "الإفصاح عن تحليل عدم اليقين في القياس لقياسات القيمة العادلة" مقترحا تعديلات طفيفة نسبيا على العروض في مايو 2009 بشأن قياس القيمة العادلة
19 أوت 2010	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية على موقعه على الإنترنت مسودة فريق العمل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقبلة بشأن قياس القيمة العادلة، والتي تعكس القرارات المؤقتة التي اتخذها حتى الآن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية

¹ -OBERT, R.. GENESE DU CONCEPT DE LA JUSTE VALEUR DANS LES NORMES COMPTABLES. Réflexion, R.F.CPartie 2,428 janvier 2010 , p 30.

² -Grant thornton.. IFRS 13,Évaluation de la juste valeur. Grant thornton. Février 2012, p 01.

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "قياس القيمة العادلة" والذي يستبدل الإرشادات الخاصة بقياس القيمة العادلة في الأدبيات المحاسبية الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمعيار واحد	12 ماي 2011
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "التحسينات السنوية على دورة 2010 - 2012 للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، وهي مجموعة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استجابةً للقضايا التي تمت معالجتها خلال دورة 2010-2012.	12 ديسمبر 2013
أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "التحسينات السنوية على دورة 2011-2013 للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، وهي مجموعة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استجابةً للقضايا التي تمت معالجتها خلال دورة 2011-2013.	12 ديسمبر 2013

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثاني: مجال التطبيق

- يشمل تطبيق هذا المعيار كل المعايير الأخر التي تستخدم أسلوب القيمة العادلة، أو الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بها، كما لا يمكن تطبيق فيها هذا المعيار في حالات التالية:⁽¹⁾
- * كل المعاملات التي يكون فيها الدفع على أساس أسهم، والتي تعتبر مجال تطبيق المعيار IFRS 2: الدفع على أساس أسهم.
- * بكل العمليات المتعلقة بالتأجير والتي تدخل في مجال تطبيق المعيار IAS 17: عقود الإيجار.
- * بالتقييمات التي تكون مشاة للقيمة العادلة ولكن لا تمثلها حقيقة، وكمثال على ذلك القيمة الصافية للإنجاز وفق للمعيار IAS 2: المخزونات، أو القيمة النفعية من خلال المعيار IAS 36: تدهور قيم الأصول.
- أم بالنسبة للمعلومات الواجب الإفصاح عنها فإنه تكون غير مطلوبة في حالات التالية:
- ✓ الأصول التي تمثل النظام المقيم بالقيمة العادلة وفق IAS 19: منافع المستخدمين.
- ✓ التوظيفات المسجل محاسبيا على أساس نظام التقاعد والمقاسة بالقيمة العادلة وفق IAS 26: محاسبة ونسب نظم التقاعد.
- ✓ الأصول التي تكون قيمتها التحصيلية بالقيمة العادلة منزل منها تكلفة الخروج وفق IAS 36.

¹- CASTA, J.-F.. La comptabilité en « juste valeur » permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise. CEREG université paris Dauphine 2003, P40

إن مبادئ القياس بالقيمة العادلة التي حددها معيار التقارير المالية الدولية رقم 13 تنطبق على التقييمات الأولية وكذا على التقييمات اللاحقة بالقيمة العادلة.

الفرع ثالثا: نطاق المعيار

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات. (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، والإفصاحات حول تلك القياسات).

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:⁽¹⁾

- ✓ معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 2).
- ✓ عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار (IAS 17).
- ✓ المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزون (IAS 2)، أو قيمة الاستخدام Value In Use التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS 36) التدني في قيمة الموجودات.
- كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لما يلي:
- ✓ أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 19 منافع الموظفين.
- ✓ استثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 26 المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التقاعد.
- ✓ الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التصرف وفقا لمعيار الدولي رقم 36.

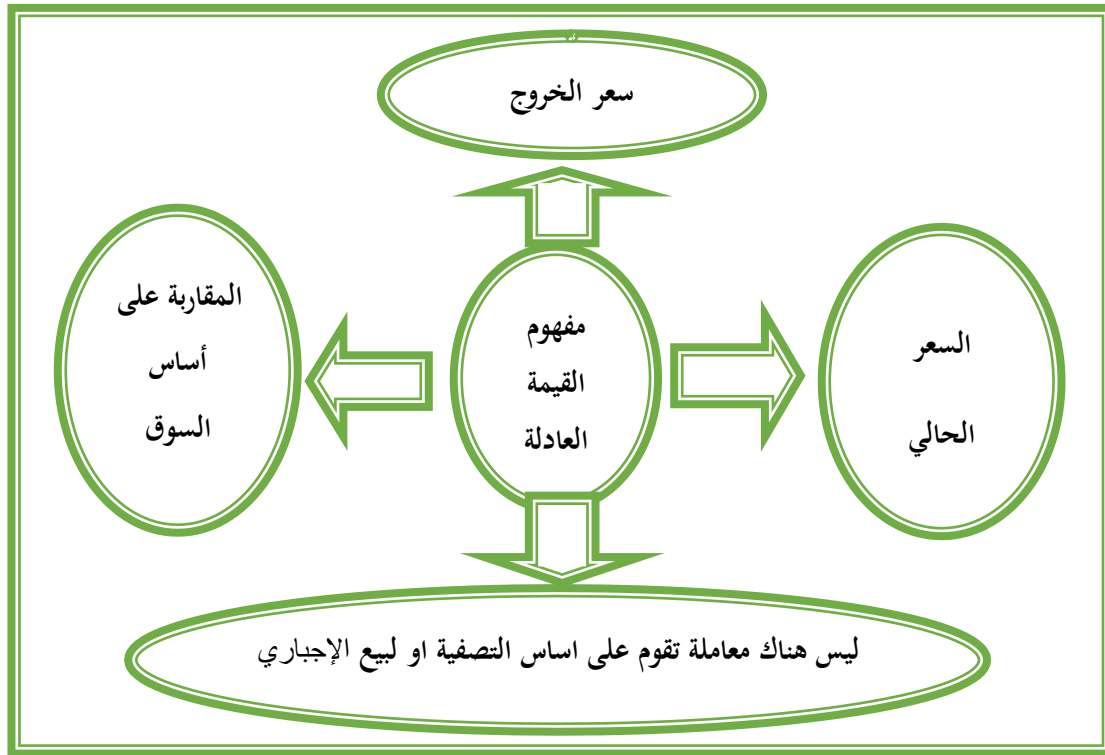
الفرع الرابع: مفهوم القيمة العادلة من خلال المعيار IFRS 13:

من خلال هذا المعيار فإن مصطلح القيمة العادلة يكون يعني: "السعر الذي سي (أو التنازل) عن أصل، أو دفع من أجل تحويل التزام خلال صفقة منظمة بين المتدخلين في السوق خلال تلقي من أجل بيع تاريخ التقييم، هذا السعر يطلق عليه كذلك مسمى "سعر الخروج (sortie de prix).

¹ - نفس المرجع، ص 823.

يظهر من خلال هذا التعريف العديد من المفاهيم، حيث أصبحت القيمة العادلة تمثل سعر الخروج (هي تقوم على تحويل الخصم فمثلا وليس على أساس تسويته)، كما أن المفهوم الجديد يقوم على افتراض بيع أو التحويل العادي وليس على أساس وجود صفقة إجبارية أو بيع عن طريق الحجز، وكذا فهي ضمنين تشير إلى المتدخلين في السوق، الأمر الذي يقود إلى اعتبار أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على أساس سوقي. ، المعيار يحدد أن القيمة العادلة تشكل السعر الحالي عند تاريخ القياس أو التقييم⁽¹⁾، وهذا ما يمكن تمثيله من خلال وأخيرا الشكل التالي:

الشكل رقم (01- 01): المفهوم الجديد للقيمة العادلة وقياسها من خلال المعيار IFRS 13



Source: Grant thornton, Évaluation de la juste valeur,Opcit ,Bulletin de nouvelles sur les IFRS, Numéro spécial IFRS 13, p 04

الفرع خامس: مميزات التعريف الجديد للقيمة العادلة

من خلال التعريف السابق يمكن إبراز أهم الخصائص التالية للمفهوم القيمة العادلة، وذلك كما يلي كل ما يلي:⁽²⁾

- الأصل أو الالتزام المعين الذي يخضع للقياس (بما يتوافق مع وحدة حسابه).

¹ -OBERT, R.. GENESE DU CONCEPT DE LA JUSTE VALEUR DANS LES NORMES COMPTABLE . Réflexion, R.F.CPartie 2,428 janvier 2010, , p. 30.

² - زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد 14، الجزء الثاني، 2010 ص89

- بالنسبة للأصل غير المالي، فرضية التقييم المناسبة للقياس (بما يتوافق مع أعلى وأفضل استخدام له).
- السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام.
- أسلوب (أساليب) التقييم المناسبة للقياس، مع الأخذ في الاعتبار توافر البيانات التي يمكن من خلالها تطوير المدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي تكون فيه المدخلات مصنفة.

1- الأصل والالتزام: التقييم بالقيمة العادلة يتم إجراؤه على كل أصل أو التزام محدد، مع الأخذ بعين الاعتبار خصائص كل منهما.

ويجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشتمل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

- حالة الأصل وموقعه.
 - القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.
- 2- المعاملة (أو الصفقة):** التقييم بالقيمة العادلة يفرض أن الأصل أو الالتزام يتم تبادله من خلال صفقة عادية بين المتدخلين في السوق، والتمسكين ببيع الأصل أو تحويل الالتزام في تاريخ التقييم. وكذا فإن التقييم بالقيمة العادلة يفترض كذلك أن تكون الصفقة يعد أكثر نفعا المتعلقة ببيع أو تحويل التزام قد وقعت في السوق الذي للكيان والذي يمكنه دخوله بسهولة فالسوق الأكثر نفعا السوق الذي يعظم المبلغ الذي سيتم الحصول عليه بعد بيع الأصل، أو المبلغ الأقل الذي سيدفعه من أجل تحويل الالتزام، مع الأخذ في الحسبان تكاليف الصفقة.

3- المتدخلون في السوق: المتدخلون في السوق يمثلون فئة المشترين والبائعين الذين يمارسون نشاطهم من خلال السوق الأكثر نفعا بالنسبة إلى الأصل أو الالتزام، والذين يتميزون بأنهم:⁽¹⁾

- مستقلون عن بعضهم البعض، بمعنى أم لا يشكلون أطراف ذوو العلاقة حسب مفهوم IAS24.
- ذوو دراية، بمعنى أم يملكون المعلومات الكافية من أجل أخذ قرارات الاستثمارية المتعلقة بالأصول أو الالتزامات المعروضة من قبل الكيان.

¹ - مسعود بونخلفي، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013 ص 123.

- لهم المقدرة على إبرام الصفقة، والمتعلقة بأصل أو التزام ما، وموافقون على إبرام الصفقة، أي يملكون الحافز على ذلك، وليسوا مجبرين.
- والقيمة العادلة لأصل أو لالتزام يجب أن تكون مقيمة بمساعدة الفرضيات التي يضعها المتدخلون في السوق والتي يستخدمونها من أجل تثبيت سعر الأصل أو الالتزام، وتقوم هذه الفرضيات على تحديد العوامل الذاتية ل:
- لأصل أو الالتزام.
- بالنسبة لأصل أو الالتزام.
- للسوق الأكثر نفعا
- المتدخلون في السوق الكيان الذي أبرمت معه الصفقة داخل نفس السوق.
- يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في:
- السوق الأصلي أو الرئيسي Principle Market للأصل أو الالتزام وهو السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام، والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة وملحوظة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى.
- عند عدم توفر السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام أو ما يسمى السوق الأفضل Most Advantagous، وهو السوق الذي يزيد القيمة (السعر) التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام، وعند تحديد السوق الأكثر ربحاً يتم الأخذ بالاعتبار سعر الأصل مطروحاً منه تكاليف العملية Transaction Costs وتكاليف النقل Transport Cost، أما عند تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر في السوق الأكثر ربحاً للوصول إلى القيمة العادلة للأصل.

4- السعر: القيمة العادلة للمبلغ الذي سيتم الحصول عليه، من بيع أصل أو دفعة للتحويل للالتزام في السوق الأكثر نفعا في تاريخ، وهذا السعر يكون مباشرتنا الذي يمكن أن تتاح فيه التقييم (سعر الخروج) موجود أو مقدر، وذلك حسب تقنية التقييم في غياب السوق المعلومات حول السعر المناسب لصالح الكيان.⁽¹⁾

¹ - مسعود بوخالفني، نفس المرجع سبق ذكره، ص 90

5- فرضية التقييم المناسبة لقياس الأصل غير المالي

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال أفضل وأحسن استخدام Highest and Best Use من الأصل أو بيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

6- أسلوب (أساليب) التقييم المناسبة للقياس

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل.

أ- خصائص أساليب التقييم للقيمة العادلة

يجب على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة، ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن ادراكها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية: السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.

المدخلات: هي الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل ما يلي:⁽¹⁾

✓ المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير).

✓ المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم.

المدخلات الملحوظة Observable Inputs: المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

¹ - زهير خضر ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 91.

المدخلات غير الملحوظة **Unobservable Inputs**: المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

ب- تقنيات التقييم للقيمة العادلة

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي: ⁽¹⁾

✓ **منهج (مدخل السوق): Market Approach** هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم.

✓ **منهج التكلفة Cost Approach** وهو أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادلة بتكلفة الاستبدال الحالية).

✓ **منهج الدخل Income Approach** وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.

الفرع الخامس: القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

عند الحصول على أصل أو نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء ذلك الالتزام (سعر الدخول أو التنفيذ)، (سعر الشراء).

ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price (سعر البيع).

وليس بالضرورة أن تباع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضاً أن يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام.

¹ - زهير خضر ياسين ، مرجع سبق ذكره، ص92.

الفرع السادس: متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة

حدد المعيار (32) في فقرة (77) انه يجب على الشركة أن تفصح عن معلومات عن القيم العادلة لكل مجموعة من مجموعات الموجودات المالية والمطلوبات المالية سواء كانت مثبتة أو غير مثبتة في الدفاتر، وإذا كان من غير العملي تحديد القيم العادلة لأحد الموجودات أو المطلوبات المالية بدرجة يمكن الوثوق بها بسبب عامل الوقت أو التكلفة، فانه يجب الإفصاح عن تلك الحقيقة مع ضرورة الإفصاح أيضا عن المعلومات المتعلقة بالخصائص الرئيسية للأداة المالية ذات العلاقة بقيمتها العادلة .

كما حدد المعيار الدولي (32) ضرورة الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول المالية في صلب القوائم المالية وعندما يكون ذلك غير ممكن يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة في الإيضاحات المتممة.

وعليه إن في حالة إمكانية قياس القيمة العادلة، يجب الإفصاح عن جوانب عديدة من بينها ما يلي:⁽¹⁾

- الطرق والافتراضات الهامة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة للأصول المالية والالتزامات المالية، وذلك بصورة منفصلة لكل مجموعة منها.
- ما إذا كان تحديد القيمة العادلة قد تم بناء على سعر معلن في سوق نشط أم باستخدام طريقة من طرق التقييم.
- ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن أدوات مالية تم قياسها بالقيمة العادلة التي تم تحديدها كلياً أو جزئياً باستخدام أسلوب تقييم يعتمد على افتراضات لا تستند إلى أسعار أو معدلات سوقية واضحة.
- إجمالي القيمة المقدرة للتغير في القيمة العادلة عند استخدام أسلوب تقييم تم الاعتراف به في الأرباح أو الخسائر خلال الفترة.
- الإفصاح عن الطريقة المستخدمة في تحديد القيمة العادلة، والافتراضات الهامة المستخدمة في تلك الطريقة، مثل الافتراضات المتعلقة بمعدلات السداد المبكر، المعدلات التقديرية للخسائر الائتمانية، أسعار الفائدة وأسعار الخصم إذا كانت ذات أهمية.

¹- Larson , K.D ,& Wild, John J. , **Fundamental Accounting Principles** , Mc Graw-Hill ,Irwin,2005 p 24 .

وفي حالة ما إذا كانت الأصول المالية غير متداولة في سوق نشط فينبغي على المنشأة ألا للقيمة العادلة وحتى تكون المنفعة أكبر يجب الإفصاح عن مدى تفصح عن مبلغ واحد يمثل تقديرا من المبالغ والتي يعتقد بشكل معقول أن القيمة العادلة تقع ضمنها ويتم تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات تساعد على تقدير القيمة العادلة بالإضافة إلى شرح لسبب حذف معلومات القيمة العادلة وذلك كإفصاح إضافية في الإيضاحات المتمة

يقدم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 إطار شاملا للإفصاح عن قياسات القيمة العادلة، ويهدف هذا الإطار إلى التوسع في متطلبات الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة وذلك لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في فهم أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة والافتراضات التي بنيت عليها لزيادة الموثوقية بتلك القياسات، وتتمثل متطلبات الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة فيما يلي: ⁽¹⁾

✓ بالنسبة للأصول والالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الطرق والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة لتلك الأصول أو الالتزامات.

✓ بالنسبة للمستوى الثالث من المدخلات يجب إظهار الأثر على الربح والخسارة وعلى الدخل الشامل.

✓ يجب على المنشأة الإفصاح عن مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة للبنود المالية وغير المالية.

✓ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ الجوهرية للأصول والالتزامات والمحولة من وإلى المستوى الأول والثاني من مستويات قياس القيمة العادلة بالإضافة إلى أسباب هذا التحول.

✓ القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بتاريخ التقرير.

✓ يجب على المنشأة الإفصاح عن التحويل من مستوى إلى آخر وسبب التحول.

✓ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن المدخلات غير الملحوظة الجوهرية التي اعتمدت عليها في تقدير القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات في المستوى الثالث من مستويات القياس وذلك على أساس المبالغ الإجمالية، حيث يجب عليها تقديم معلومات عن مشتريات ومبيعات الأصول وسداد وإصدار الالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة طبقا لمستوى القياس الثالث.

✓ الإفصاح عن مدخلات وأساليب التقييم المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات.

¹ -Aslanertik, Banu Esra, **Fair Value Considerations During The Current Financial Crisis**, **EconAnadolu**: Anadolu International Conference in Economics, 2009 p75.

✓ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مستقل عن قياسات القيمة العادلة بشكل غير دوري مثل الأصول والالتزامات غير المالية التي تخفض قيمتها.

✓ يجب على المنشأة أن تفصح بشكل مستقل عن قياسات القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الأصول والالتزامات الأساسية والفرعية.

✓ إذا كان الأصل يستخدم مع أصول أخرى وأعلى وأفضل استخدام له يختلف عن الاستخدام الحالي فيجب الإفصاح عما يلي: ⁽¹⁾

* قيمة الأصل بافتراض الاستخدام الحالي.

* القيمة بافتراض أن القيمة العادلة للأصل تختلف عن قيمة الاستخدام الحالي والسبب المباشر.

المطلب الرابع: تقييم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

ظهرت عدة آراء ما بين مؤيد للقيمة العادلة كأساس للقياس مناسب ومعارض لها، وكلاهما قام بعرض ما يعزز رأيه، حتى أن البعض اتهم القيمة العادلة بأنها أحد المسببات الرئيسة في الأزمة العالمية ووضعت من قبلهم في قفص الاتهام، ومن وجهة نظر موضوعية يمكننا تلخيص مزايا وعيوب القيمة العادلة فيما يلي:

أولاً: مزايا استخدام القيمة العادلة

تتمثل مزايا استخدام القيمة العادلة فيما يلي: ⁽²⁾

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- يوفر هذا المدخل مقياساً يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة.

¹ - أحمد حلمي رضوان، دور آليات الحوكمة في تحسين ملائمة هيكل القياس الهرمي للقيمة العادلة بالتطبيق على البنوك السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 53، العدد 3، 2012، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية، ص 422.

² - سيدي محمد ولد عباد، أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفعالية البنوك الإسلامية في موريتانيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018، ص 145.

- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد.
- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المنشأة التي تستخدم القيمة العادلة.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.

ثانياً: الانتقادات الموجهة لاستخدام القيمة العادلة

- إن نموذج القيمة العادلة كغيره من نماذج القياس المحاسبي لا يخلو من بعض العيوب والانتقادات والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي: ⁽¹⁾
- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة.
- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها التكلفة التاريخية.
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة وذات طرق وقياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة.
- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة.
- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.
- وقد نصت معايير المحاسبة الدولية على أن السعر في السوق النشط يمثل أفضل دليل على القيمة العادلة للموجودات المراد قياسها، وإلى جانب ذلك فقد أخذت المقاييس والافصاحات التي تستند إلى القيمة العادلة في الانتشار بشكل متزايد في إطار الإبلاغ المالي، وفي التطبيق العملي المحاسبي.

¹ - يامن خليل الزعي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص 85.

المبحث الثالث: انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصاً المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل، ونظراً للاهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، فإن ذلك يؤدي إلى استمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من ناحية ودعم نظام الرقابة والمساءلة فيها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

ارتبط مفهوم الإفصاح بظهور شركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى الأطراف ذات العلاقة تقريراً عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغية الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.

أولاً: مفهوم الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح، جاء بديلاً لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي بلاغها للمستفيدين منها، وقد عرف الإفصاح المحاسبي على أنه "الوضوح وعدم الإيهام في عرض المعلومات المحاسبية عند إعداد الحسابات والقوائم المالية والتقارير المحاسبي"⁽¹⁾.

يعرف الإفصاح بشكل عام أنه: "هو عملية إظهار وتقديم المعلومات الضرورية عن الوحدات الاقتصادية، للأطراف التي لها مصالح حالية أو مستقبلية بتلك الوحدات الاقتصادية، وهذا يعني أيضاً أن تعرض المعلومات بالقوائم والتقارير المالية بلغة مفهومة للقارئ الواعي دون لبس أو تضليل"⁽²⁾.

¹ - دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2012 - 2013، ص 75-76

² - عمامرة ياسمين، زقاوي عبد الكريم، اثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية- ISSN 2572-0066، العدد الرابع، سبتمبر 2018، ص 309

يشير مصطلح الإفصاح في المحاسبة إلى تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ الواعي لتلك المعلومات.⁽¹⁾

عرف الإفصاح بأنه " وقد حددت لجنة إجراءات التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، إن معطيات عرض المعلومات في القوائم المالية، وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، تقتضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم، وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)، وان عنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية، والمصطلحات المستخدمة فيها وأيضاً بالملاحظات المرفقة بها، ويمدّ ما فيها من تفاصيل، وذلك بكيفية تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدميه هذه القوائم ⁽²⁾

من خلال التعريف السابقة فان الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية، لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي

يعمل الإفصاح على توفير المعلومات اللازمة لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات المناسبة حيث يحقق الإفصاح الأهمية التالية:⁽³⁾

- تساعد معلومات القوائم المالية المساهمين في بيان مدى نجاح الغدارة في إدارة الوحدة الاقتصادية التي تهدف إلى تنمية حقوق المساهمين.
- تساعد معلومات القوائم المالية وتقاريرها على إظهار مدى كفاءة الإدارة في العمليات الاستثمارية المختلفة للوحدة الاقتصادية.
- الاعتماد على تلك المعلومات في رسم الخطط والبرامج للوصول إلى الأهداف المنشودة للوحدة الاقتصادية.

¹ - أمين السيد احمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² - ثاني عبد المؤمن، بوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، جامعة يحي فارس المدية - الجزائر، العدد 01، 2019 ص 64.

³ - مجدي احمد، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابل) شركة مساهمة، رسالة ماجستير، السعودية 2010، ص 12

- تقديم المعلومات ذات الأثر المالي للجهات المختلفة مثل مصلحة الضرائب وخالفه.
- إمداد المستخدمين للتقارير بالمعلومات للتنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية.
- خدمة هؤلاء المستخدمين الذين لهم قدرة محدودة أو سلطة ضيقة في الحصول على المعلومات والذين يعتمدون على القوائم المالية أساساً كمصدر أساسي للمعلومات حول الأنشطة الاقتصادية للوحدات الاقتصادية.
- نستنتج مما سبق أن للإفصاح المحاسبي أهمية كبيرة تكمن في إثراء وتوفير قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية بصورة صادقة وواضحة التي تظهر في القوائم المالية لمستخدميها والأطراف ذات العلاقة معه من أجل القدرة على المقارنة والتنبؤ لاتخاذ القرارات الصحيحة.

ثالثاً-أهداف الإفصاح المحاسبي

- يهدف الإفصاح المحاسبي إلى أن تتضمن التقارير المالية للشركات كافة المعلومات التي تهم الفئات الخارجية لهذه الشركات، والتي تساعد على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية، وأن تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية، وذلك من أجل تحقيق ما يلي: ⁽¹⁾
- وصف البنود المعترف بها، وتوفير قياسات ملائمة لهذه البنود عدا تلك القياسات المدرجة في القوائم المالية كتحديد القيمة العادلة المقدمة للأدوات المالية من خارج القائمة المالية.
- وصف البنود الغير المعترف بها، وتوفير قياسات مناسبة لها، كوصف الضمانات المباشرة وغير المباشرة للديون المباشرة للآخرين.
- توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم مخاطر واحتمالات كل من البنود المعترف وغير المعترف بها، كتوضيح سياسة المؤسسة فيما يتعلق بالرهن.
- توفير معلومات مهمة تسمح لمستخدمي القوائم المالية بالمقارنة ضمن السنة الواحدة وبين السنوات السابقة.
- الإفصاح المحاسبي يهدف إلى إزالة الغموض وتجنب التضليل في عرض المعلومات المحاسبي.

¹ - فكير سامية، المعايير الدولية للتقارير المالية ودورها في تنشيط سوق الأوراق المالية- دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014، ص 188.

ويتمثل الهدف العام من الإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة وتغيرات في الحالة المالية ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.

رابعاً: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة الى أنواع الإفصاح تبعاً للأهداف من خلال ما يلي: ⁽¹⁾

1- الإفصاح الكامل: يشير الإفصاح إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

2- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن.

3- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيراً مباشراً في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

4- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية.

5- الإفصاح الشقيفي: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي

¹ - لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، ع 1، مج 29، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 1، 2007، سوريا، ص ص 186-187.

والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

6- الإفصاح الوقائي: يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى حماية المستخدم العادي الذي لديه دراية محدودة باستخدام المعلومات المالية، عن طريق محاولة القضاء على أية أضرار قد تصيب المستخدم العادي من بعض الاجراءات والتعامل غير العادي، ويعتمد الإفصاح الوقائي على تقديم المعلومات المالية للمستخدم بصورة مبسطة إلى الحد الذي يجعلها مفهومة، والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد، ومراعاة المقدرة المحدودة للمستخدم للعادي عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها.

يمكن القول أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين هذه المفاهيم، إذا ما استخدمت في إطارها الصحيح، حيث أن الهدف الحقيقي يتمثل في إعلام مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة، لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة، مع مراعاة الموازنة بين المنافع والتكاليف، فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.⁽¹⁾

خامسا: متطلبات ومقومات طرق الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الأساسية التالية:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية: الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها، وقد كرس (Devine) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم فيها هذه المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة، لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض

¹ - سيد محمد، الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خيس مليانة، العدد 4
2013/09/09، ص 216.

استخدامها، كما أن تحديد هذه الجهة، سيساعد أيضا في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى content شكل أو صورة العرض presentation، ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تملكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات، مما يعني أن الإيضاحات تكون ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة معينة، قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهم تلك الإيضاحات"، وبناء على ذلك يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمقياس أو خاصية الملائمة Information relevance، وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجعنين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA)، فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها سنة 1966 على ما يلي:⁽¹⁾

في حين تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملائمة relevance المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى.

لذا لا بد من تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد أولا الغرض الذي ستستخدم فيه.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، وكذلك الغرض الذي ستستخدم فيه، تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتويات في القوائم المالية التقليدية، وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح

¹ - سيد محمد، مرجع سبق ذكره، ص 217

المحتجزة، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي، هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظراً لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءاً لا يتجزأ من تلك القوائم.

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يفترض الباحثان (Ijiri, and Jaedicke) بأن " البدائل المختلفة من الأساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك آثاراً مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، لذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضاً ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

وعموماً جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصاً التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملّة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية.⁽¹⁾

5- تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، وبالنسبة للمعلومات فإنها قد توجد فرقاً في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن طريق تقييم التغذية العكسية للتوقعات الأولية، ويتم توفيرها في الوقت المطلوب فيه الوصول إلى قرار، أي توفر المعلومات لدى متخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات، ويجب أن يركز على الملائمة والموثوقية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وتكون قابلة للمقارنة، وتكتسب المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى.⁽²⁾

¹ - وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007، ص 372 - 379.

² - طارق عبد العال حماد، التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 53.

شروط الإفصاح المحاسبي.

ولتحقيق الإفصاح هناك عدة شروط يجب توفرها ووجودها في القوائم المالية هي: ⁽¹⁾

- أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل لمستخدميها مع مراعاة عامل الزمن، بحيث تكون هذه القوائم وملحقاتها جاهزة في الوقت المناسب بدون تأخير حتى ال تفقد هذه القوائم فائدتها.
- يهدف الإفصاح إلى تقليل الفجوة الواقعة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدّي القوائم المالية، حيث أن الإفصاح الكامل يساعد على اتخاذ وترشيد القرارات.
- يجب أن يكون الإفصاح عن المعلومات المالية موجهًا لكافة الجهات والتخصصات دون تمييز فئة عن أخرى.
- يجب أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدمي المعلومات وذلك لمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.
- يجب مراجعة عنصر التكلفة والفائدة بحيث تفوق الفائدة المتوقعة من وراء عملية الإفصاح التكلفة بكثير.

سادسًا: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات أهم مصادر المعلومات التي يلجأ إليها ويعتمد عليها كل من متخذو القرارات والمستفيدون، وهي الإطار الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية، وفيما ما يلي سيتم عرض مكونات هذه التقارير وفق ما أشار إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية. ⁽²⁾

1- القوائم المالية: تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية، والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين منها وهي:

✓ قائمة الدخل.

1- بن فرج زينة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة برج بوعريش، العدد 15، 2015، ص 55.

2- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص 28 - 51.

✓ الوضع المالي.

✓ التدفق النقدي.

✓ والتغير في حقوق الملكية.

أما القوائم المكملة في قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية.... إلخ.

2- المعلومات الإضافية: وهي المعلومات التي تفصح عنها الشركة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، وهي معلومات بالغة الأهمية لذا يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية، وقد أصبحت هذه البيانات تأخذ طابعا تفصيليا يوضح من خلاله للمستخدم بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبند الواردة في القوائم المالية، وتغطي المعلومات الإضافية في معظم الأحيان البنود التالية:⁽¹⁾

❖ **السياسات المحاسبية:** تقاس بنود القوائم المالية بتطبيق سياسات محاسبية قد تختلف من منشأة إلى أخرى، فالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تتضمن سياسات وطرق محاسبية مختلفة، وقد أوضحت المعايير المحاسبية الدولية هذه الحقيقة بالقول بأنه يعتبر استخدام سياسات محاسبية مختلفة في مجالات متعددة من العوامل التي تؤدي إلى صعوبة تفسير القوائم المالية، وليست هناك مجموعة معينة بالذات للسياسات المحاسبية المقبولة يمكن الرجوع إليها، ومن ثم فإن استخدام ما هو متاح من السياسات المحاسبية المختلفة قد يفسر عن قوائم مالية مختلفة عن بعضها البعض مجموعة وحدة من الأحداث والظروف، لذلك يكون الإفصاح عن السياسات المحاسبية وثيقة هامة للمعلومات تمكن من تفسير الأرقام الواردة في القوائم المالية وفقا للسياسات المحاسبية التي أدت إليه.

❖ **الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** وتعرف أيضا بالالتزامات الاحتمالية، حيث يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام أو عدمه بل أحيانا من حيث قيمة الالتزام وتاريخ قيامه، وترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوى القضائية ضد المنشأة، التي يكون فيها احتمالات الحكم على المنشأة شبه مؤكدة، أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية إذا توافر بها الشرطين التاليين الأول: الإمكانية العالية لحدوث هذه الخسائر والشرط

¹ - طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، ج1 عرض القوائم المالية، القاهرة، مصر، الدار الجامعية الإسكندرية، ط1، 2006 ص 227

الثاني: إمكانية قياس هذه الخسائر بشكل يمكن الاعتماد عليه، وفي حال عدم توفر هذين الشرطين فإن هذه الالتزامات يفصح عنها على شكل ملاحظات تتبع القوائم المالية.

3- تقرير مدقق الحسابات: بالإضافة للقوائم المالية تحتوي التقارير السنوية للشركات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المدقق من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، كما يوضح المدقق رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق.

4- تقرير مجلس الإدارة: وهو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة، ويقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة، حيث يتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج، ومركز الشركة المالي والتسويقي، بالإضافة إلى حجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي انجزتها الشركة خلال العام وما تنوي إنجازه في العام القادم، هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو التقرير والقوائم المالية.

سابعاً: مستخدمو المعلومات المحاسبية

يشمل مستخدمو القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمرقبين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي: ⁽¹⁾

1- المستثمرون: يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، حيث يحتاجون لمعلومات تعينهم وتساعدتهم على اتخاذ قرار شراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

¹ - أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 39-41.

2- الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة عنهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع المكافآت والتعويضات ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل.

3- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق.

4- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم.

5- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصاً عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها.

6- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشآت، ومن أجل تنظيم هذه الأنشطة تطلب الحكومات هاته المعلومات من أجل تحديد السياسات الضريبية، بالإضافة إلى الاعتماد عليها في تحديد الدخل القومي.

7- الجمهور: تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال لا الحصر قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم، بالإضافة إلى ذلك يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور من خلال تزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

ثامنا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

عندما يقوم المحاسب بإعداد القوائم المالية ويضمنها معلومات محاسبية هذه المعلومات ينبغي أن تتصف بخصائص أو سمات نوعية معينة كي تكون مفيدة لمستخدميها وإذا خلت المعلومات المحاسبية من هذه الخصائص فستكون عديمة الفائدة: ⁽¹⁾

¹ - طلال محمد الجعاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طال الشمري، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص ص 372-379.

1- الخصائص النوعية الرئيسية

للمعلومات المحاسبية العديد من الخصائص نذكر منها: ⁽¹⁾

1- **الملائمة:** يقصد بالملائمة وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ القرار أو أكثر من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات معنى ذلك أن المعلومات المحاسبة يجب أن تتصف بالملائمة.

2- **موثوقية المعلومات المحاسبية:** يوثق بالمعلومات المحاسبية عندما يجد مستخدم هذه المعلومات أنها تعكس الوقائع والأحداث بكل موضوعية وصدق، وتمتع هذه الخاصية بمجموع من الخصائص وهي كآتي: ⁽²⁾

أ- **المصدقية:** وتعني أن تتفق المعلومات المحاسبية مع الوقائع والأحداث الاقتصادية في المنظمة، والتي تعبر عنها بصدق.

ب- **الموضوعية:** جمع المعلومات وإعدادها بعيدا عن أي تحيز.

ج- **القابلية للتحقق:** وهي القدرة إلى الوصول إلى نفس المعلومات من أطراف ثانية وباستخدام نفس الإجراءات والأدوات والأساليب للقياس المستخدمة أثناء الإعداد.

3- **ثبات طرق المعلومات المحاسبية المطبقة:** هي الانتظام والثبات في استخدام أساليب وطرق وسياسات المحاسبة في المنظمة وعدم العمل على تبديلها وتغييرها من دورة إلى أخرى دون أن تكون قاعدة عامة، إذ يمكن تغييرها بشروط وجود المبررات لذلك التغيير وان يؤدي إلى توفير معلومات ذات دقة أكثر.

أي استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل الشركة من سنة لأخرى وعدم تغييرها إلا عند الضرورة.

¹ - سيد محمد، " الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية " مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خيس مليانة، العدد 2013/09/09، ص 216.

² - زروق عثمان بلال، اثر خصائص المعلومات المحاسبية على جودة اتخاذ القرارات، مجلة الجامعة الإسلامية لدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة ظفار، سلطنة عمان، العدد 11، ص 81.

إضافة إلى هذا، هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:⁽¹⁾

- **قيد المنفعة/التكلفة:** وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.

- **الأهمية النسبية:** تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية.

4-القابلية للمقارنة للمعلومات المحاسبية: يقصد بها الإمكانية في مقارنة المعلومات المحاسبية في المكان والزمان بمعنى أن يكون بالإمكان إجراء المقارنة بين معلومات وبيانات محاسبية لفترات متعددة لنفس المنظمة، كما يمكن إجراؤها لعدة منظمات مماثلة لها. فكلما كانت البيانات والمعلومات المحاسبية تقبل المقارنة كانت أكثر فائدة للمستفيدين من هذه المعلومات.⁽²⁾

وتعني أن المنفعة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ستتحسن إذا كانت المعلومات قابلة للمقارنة مع معلومات مشابهة عن وحدات محاسبية أخرى أو لنفس الوحدة على مدى الزمن.

-الحيلة والحذر(التحفظ)

تعني هذه الخاصية وجود درجة من الحذر في اتخاذ الأحكام الضرورية لإجراء التقديرات المطلوبة في ظل حالات عدم التأكد، ويجب أن تكون ممارسة الحذر بدرجة معقولة دون مبالغة.

-الاكتمال

يجب أن تكون المعلومات الواردة في البيانات المالية كاملة ضمن حدود المادية التكلفة، أي أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مظللة وبالتالي تصبح غير موثوقة. نستنتج من خلال ما سبق أنه لكي تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها هنالك أربعة خصائص يجب أن تتسم بها يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقق الفائدة وتتمثل في قابلية للفهم من قبل المستخدمين، الملائمة أي

¹ - حكيمة مناعي، أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 8، 2018، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص 121-139.

² - زروق عثمان بلال، نفس المرجع سبق ذكره، ص 82.

القدرة التنبؤ وفي الوقت مناسب، قابلية للمقارنة باستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية، الموثوقية (المصدقية) أي خالية من الأخطاء والتحيز.

تاسعا: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

بالرجوع الى الأدبيات المتعلقة بالإفصاح فانه يمكن القول بان هنا العديد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل رئيسة وحسب الآتي:⁽¹⁾

1- عوامل بيئية

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها، ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في إنجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من إنجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه الشركات، ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في إنجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

¹ - سيدي محمد ولد عباد، مرجع سبق ذكره، ص ص 77-79.

2- عوامل تتعلق بالمعلومات

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، وذلك من خلال تعريف اللجنة.

3- عوامل تتعلق بالمنشأة نفسها

وهذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

أ- حجم المنشأة (مجموع الأصول)

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

ب- عدد المساهمين

وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

ج- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية

وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

د- المراجع الخارجي

ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.

عاشرا: تكاليف ومشاكل الإفصاح المحاسبي

إن قرارات الإفصاح تتأثر بعدة تكاليف تتمثل فيما يلي: ⁽¹⁾

1- تكاليف التجميع والتشغيل: وهي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة إلى أخرى ومن مستخدم إلى آخر وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم الشركة ونوع الإفصاح.

2- التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت شركة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فإن المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح.

¹ - عبد المنعم عطا العلول، دور أثر الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004، ص ص 28-29.

3- التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للشركات دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه الشركات أو في غير صالحها، فالشركات التي تظهر قوائمها المالية أرباحا خيالية غالبا ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام، وتعرض للنقد من هذه الجهات وغالبا ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه الشركات لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها مثل فرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية، وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية.

4- التكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للشركة: يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للشركة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت الشركات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها.

أما بالنسبة للمشاكل فهناك جملة من المشاكل التي تواجه عملية الإفصاح، نذكر منها ما يلي:

- ✓ هناك مستخدمين متعددين لديهم احتياجات متنوعة من المعلومات.
- ✓ إن المستخدمين في البلاد المختلفة لديهم مستويات متباينة من التعليم، ويؤثر ذلك مباشرة على مقدرتهم على فهم وتفسير المعلومات المالية الفنية، ويتعين أن يتم بذل مجهودات ملموسة حتى يمكن تفسير المعلومات بشكل صحيح عن طريق المستخدمين.
- ✓ يولد الحجم المطلق للشركات الكبرى معلومات ذات حجم هائل ويتعين اتخاذ قرار بخصوص ما هي المعلومات التي يجب أن يفصح عنها وتكلفتها من بين مجموعة البيانات الضخمة.
- ✓ تنشأ المعلومات من أجزاء مختلفة من العالم ذات ثقافات متعددة والتي تؤدي إلى بيئات تشغيلية مختلفة، بعض أنواع الإفصاحات قد تعوق وتربك أو حتى تغضب الحكومة المحلية أو المجتمع العام الأمر الذي يؤدي إلى آثار عكسية على الشركة، إن التوازن بين الحساسيات المحلية ضد الحاجة إلى الإفصاحات الكافية يعتبر أمرا ضروريا.
- ✓ يجب أن يكون هناك توازن بين احتياجات المستخدمين من المعلومات اللازمة لأغراض اتخاذ القرار في مقابل احتمال أن تلك الإفصاحات قد يتم إساءة استخدامها عن طريق الآخرين لإلحاق الضرر بالشركة.

✓ تتطلب فعالية تكلفة الإفصاح عندما لا يمكن أن يتم تحديد كثير من المجموعات المستخدمة وعندما لا يمكن تتبع العوائد إلى المجموعات المستخدمة - أن يتم ممارسة درجة عالية من الحكم المهني.⁽¹⁾

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

أولت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية عناية كبيرة بموضوع الإفصاح، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة المحاسبية، من خلال كيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، ولقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار ثلاث معايير خاصة بالإفصاح، بالإضافة إلى وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات، وفيما يلي عرض موجز لهاته المعايير:⁽²⁾

الفرع الأول: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 1

يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS1 -عرض القوائم المالية- كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات.

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقه تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للمؤسسة.

الفرع ثاني: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 24

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة

¹ - أمين السيد أحمد لظفي، نظرية المحاسبة (من منظور دولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص ص: 606-607.

² - بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علي، دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 1، العدد 1، 2017، جامعة زيان عاشور، الحلقة، الجزائر، ص ص: 60-61.

بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة- للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

الفرع ثالث: الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS 7

إن تطور وسائل الاتصال وعمولة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS 32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS 30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد.

تعتبر متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 (الأدوات المالية-الإفصاح) مكملية للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 39 و IAS 32.

المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز كفاءة السوق المالي

يعتبر الإفصاح المحاسبي بمثابة الركيزة الأساسية لأي سوق مالي وأساس لنجاحه، فالإفصاح المحاسبي في حال توفره يحقق جوا من الثقة بين المتعاملين، وذلك انطلاقاً من قدرة الجهات المعنية بمتابعة ومراقبة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسات، بل والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

الفرع الأول: مفهوم كفاءة الأسواق المالية

كما تعرف كفاءة السوق على أنها ذلك السوق الذي يتمتع بقدر عالي من المرونة ويسمح بتحقيق استجابة سريعة في أسعار الأوراق المالية، نتيجة التغيرات في نتائج تحليل المعلومات والبيانات المتدفقة إلى السوق، والذي يؤدي في نهاية الأمر إلى تحقيق التعادل بين القيمة السوقية والقيمة الحقيقية للورقة المالية.⁽¹⁾

¹ - مونية سلطان، نفس المرجع سبق ذكره ص 69

الفرع ثاني: متطلبات كفاءة بورصة الأوراق المالية

تتمثل أهم متطلبات كفاءة بورصة الأوراق المالية في الآتي: ⁽¹⁾

1- دقة وسرعة وصول المعلومات: إن دقة وسرعة وصول المعلومات في سوق الأوراق المالية تعمل على زيادة كفاءة تخصيص الموارد في الاقتصاد بتوجيهها نحو المؤسسات ذات الكفاءة أو القطاعات ذات المزايا النسبية، وهو ما يعني تحقيق كفاءة السوق وبدورها تؤدي إلى تحقيق الكفاءة الاقتصادية.

2- كفاءة التشغيل والتسعير أو ما تسمى بمتطلبات كفاءة السوق: يقصد بكفاءة التشغيل أو بالكفاءة الداخلية ويقصد بها قدرة السوق على خلق التوازن بين العرض والطلب دون تحمل أطراف السوق لتكاليف مرتفعة ودون تحقيق التجار لأرباح غير عادية.

أما كفاءة التسعير يقصد بها بالكفاءة الخارجية وهي المعلومات الجديدة تصل إلى المتعاملين في السوق بسرعة دون فاصل زمني كبير مما يجعل أسعار الأسهم صورة تعكس كافة المعلومات المتاحة وذلك دون أن يتحمل المتعاملين تكاليف مرتفعة مما يعني إتاحة الفرصة للجميع

3- السيولة: يقصد بها أن يستطيع كل من البائع والمشتري من إبرام الصفقة بسرعة وبسعر قريب من السعر الذي أبرمت بيه آخر صفقة على تلك الورقة المالية.

إن للسيولة أهمية كبيرة في زيادة كفاءة السوق المالي، وذلك أن المعلومات المتاحة تنعكس بسرعة كبيرة على أسعار الأوراق المالية التي تتميز بالسيولة، وفي حالة عدم وصول معلومات جديدة إلى السوق يعني هذا أن السيولة تتطلب بالإضافة إلى سهولة التسويق توفر سمة الانتظام أي استقرار الأسعار وعدم تعرضها لتغيرات كبيرة من صفقة إلى أخرى.

4- عدالة السوق: تعني عدالة السوق إتاحة فرص متساوية لجميع المتعاملين في الأوراق المالية سواء من ناحية الوقت أو توفير المعلومات، حيث أنه في جميع الأسواق المالية تعمل اللجنة المكلفة بمراقبة عمليات سوق الأوراق المالية تعمل على نشر المعلومات وإتاحتها لجميع المتعاملين بالتساوي، كما أنه في حالة وجود خلل بين العرض

¹ - مختار عيواج، الإفصاح المالي وأثره على كفاءة بورصة الأوراق المالية مع الإشارة إلى سوق الأسهم السعودية، مجلة معارف، مجلد 12، العدد 22، 2017، جامعة البويرة، الجزائر، ص ص 402-403.

والطلب لورقة مالية معينة فإن هذه اللجنة عادة ما تلجئ إلى إيقاف التعامل على تلك الورقة لفترة قصيرة ساعة أو أكثر من أجل إعطاء فرصة متساوية لجميع المتعاملين لاستغلالها.

الفرع الثالث: العلاقة بين المعلومات وكفاءة السوق المالية

تلعب المعلومات دورا حاسما في تحديد أسعار الأصول المالية لمختلف المؤسسات المسعرة في البورصة، كما أنها العامل الأساس ي المحدد لمختلف قرارات المستثمرين الماليين في السوق بالبيع أو الاحتفاظ بهذه الأصول.

تفترض نظرية كفاءة السوق المالية أن جميع المعلومات عن السوق والشركات المسجلة فيه متاحة للجميع وبشكل علني، وأن المتعاملين في السوق لديهم حرية الوصول إلى هذه المعلومات في أي وقت ومن دون تكلفة، وهو ما يعني أن جميع المتعاملين لديهم نفس التوقعات بشأن الأسعار الحالية والمستقبلية للأوراق المالية المتداولة، وهو ما يحول حتما دون تسجيل أرباح استثنائية لبعضهم، أو فقدان بعض الأصول المالية لقيمتها بشكل مفاجئ، الأمر الذي يعزز من توازن السوق واستقراره ويحول دون تعرضه لأزمات من شأنها التأثير على الاقتصاد ككل.

إلا أنه من الناحية العملية، حصول المتعاملين في السوق على كل المعلومات ومن دون تكلفة، وكذا إمكانية استخدامها للتنبؤ بالأسعار المستقبلية للأصول المالية يعد أمرا مستبعدا، وهو من بين أهم التحديات التي تواجه القائمين على سوق الأوراق المالية، وهو ما يدفع بالهيئات المشرفة على حسن سير السوق وتنظيمه على إقرار قواعد معينة تخص نشر المعلومات والتقارير التي تخص المؤسسة بغية التقليل من حالة عدم تناظر المعلومات بين مختلف المتعاملين في السوق، وكذا تقليلا للأخطار التي قد تنجر عن سوء اتخاذ القرارات في السوق والمتعلقة أساسا بالاختيار المعاكس الذي من شأنه أن يحدث اختلالا هاما في الأسعار ومن ثم التأثير على السوق بشكل كلي.⁽¹⁾

الفرع الرابع: انعكاسات جودة المعلومات على كفاءة السوق المالية

ازداد الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح لان العديد من الجهات ذات مصلحة تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات حيث لا تمتلك هذه الفئات سلطة الحصول على ما تحتاجه منها مباشرة من مجلس إدارة الشركات، وتبين لنا مما سبق أن احد أهم دوافع الاهتمام بتطبيق قواعد حوكمت الشركات هو إعادة ثقة المتعاملين في أسواق الأوراق المالية إلى تأثيرات الانهيارات وحالات الفشل التي أصابت الكثير من الشركات العملاقة، والتي ترجع في معظمها إلى عدم دقة البيانات والمعلومات المحاسبية وما

¹ - كروش نور الدين، جلتط إبراهيم، مريم سرارمة، الإفصاح المحاسبي كآلية للرفع من كفاءة سوق الأوراق المالية، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 26، 2019، مركز المنارة للدراسات والأبحاث بالرباط، المغرب، ص ص 340-356.

تتضمنه من أخطاء، لذا فان احد المبادئ الأساسية التي تقوم عليها عملية حوكت الشركات هو مبدأ الإفصاح والشفافية وما يحمل في طياته من إعداد ومراجعة المعلومات والإفصاح عنها بما يتفق والمعايير عالية الجودة وان يتم توفيرها للمستخدمين في الوقت الملائم وبالتكلفة الملائمة.⁽¹⁾

1- زيادة حجم الأعمال المنجزة: أي بمعنى زيادة (حجم الإصدارات الجديدة التي تعتبر أحد المؤشرات المباشرة على قيام سوق الأوراق المالية بزيادة الاستثمارات، حيث تتضمن الإصدارات الجديدة تأسيس شركات جديدة وزيادة رأس المال لشركات قائمة ترغب في التوسع، والاقتراض من خلال السندات) ، ومن ثم زيادة الإصدارات الجديدة، ويعني هذا مدى قدرة سوق رأس المال على زيادة الاستثمار، وبالتالي دفع عملية التنمية.

2- جودة الأعمال المنجزة: إن المرونة والقدرة على التحرك السريع بكفاءة وفعالية في التعامل مع المستجدات، يحتاج بدوره إلى معلومات يستند إليها، فإذا تمكن نظام المعلومات المالي من تزويده بتلك المعلومات المطلوبة، سيتم إنجاز الأعمال بجودة عالية، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة، وبالتالي كفاءة سوق الأوراق المالية.

3- تحسين الكفاءة المالية للشركة: بحيث أن تقديم نظام المعلومات المالي لمعلومات ذات جودة يستفيد منها متخذو القرار في الشركة في إدارة أعمالهم، بما يؤدي إلى زيادة الأرباح من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، وترشيد عمليات الإنفاق، وإحكام السيطرة على موارد الشركة، وتوجيهها نحو الاستثمارات الأكثر ربحية، وهذا ما يشجع المستثمرون في الأوراق المالية على إعادة تشكيل محافظهم الاستثمارية وشراء أسهم هذه الشركة، وبالتالي ترتفع كفاءة السوق نتيجة لزيادة عدد الأوراق المالية المباعة والمشتريات خلال فترة زمنية معينة.

4- اتساع أثر الثروة: ونعني بذلك اتساع أثر الثروة بالنسبة لسوق رأس المال زيادة الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الاسمية للأسهم، أي أن زيادة القيمة الدفترية للأسهم المقيدة تؤدي إلى زيادة نمو الاستثمارات.⁽²⁾

الفرع الخامس: قواعد الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية

أهم ما تنص عليه قواعد الإفصاح في سوق الأوراق المالية ما يلي:⁽³⁾

¹ - اشرف شمس الدين، أسس الاستثمار في الأسهم وأساليب الوقاية من مخاطر الأسواق المالية، هيئة الأوراق المالية والسلع، الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر 2005، ص 13.

² - عبد القادر بكيجل، عبد القادر عيادي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على كفاءة سوق الأوراق المالية، مجلة دفاثر البحوث العلمية، المجلد 1، العدد 3، المركز الجامعي -عبد الله مرسل- تيبازة، الجزائر، 2013، ص ص 97-115.

³ - سليمة نشنش، الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 10، العدد 20، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015، ص 93.

- ✓ تلتزم المؤسسة المقيدة في البورصة بالإفصاح عن مركزها المالي، واحترام كل متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية للتقارير المالية، ويتم هذا الإفصاح بصفة دورية (سنوية وربع سنوية).
- ✓ تلتزم المؤسسة المقيدة في البورصة بإعلام هيئات البورصة بأي أحداث هامة تؤثر في نشاطها وفي مركزها المالي أو أي أحداث تؤثر على التداول أسهمها، ويتم الإفصاح عن ذلك في موعد يسمح بنشر هذه الأحداث على شاشات التداول فوراً أو قبل أول جلسة تداول موالية لوقت وقوع الأحداث، وفي أول عدد للنشرة الدورية التي تنشرها البورصة بعد هذه الأحداث.
- ✓ تلتزم المؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان سرية البيانات المالية ومنع تسرب أي معلومة، سواء بقصد أو بدون قصد، قبل إعلانها والإفصاح عنها لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.
- ✓ يتم نشر الأحداث الهامة بالتنسيق بين المؤسسة وهيئات البورصة، ولا يتم النشر أثناء التداول ما لم تكن المعلومات واجبة النشر، وفي حالة الأحداث الهامة يتم إيقاف التعامل على الورقة المالية لمدة يحددها رئيس البورصة على ألا تزيد عن ساعة.
- ✓ تلتزم المؤسسة بالإجراءات الكفيلة لضمان سرية البيانات المالية ومنع تسريب أية معلومات سواء بقصد أو بغير قصد قبل إعلانها والإفصاح عنها للمتعاملين في السوق.

الفرع السادس: أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لسوق الأوراق المالية

يؤدي الإفصاح المحاسبي في مجال الاستثمارات المالية وفي أسواق الأوراق المالية تحديداً، دوراً كبيراً في رفع قيمة الاستثمارات المالية وتنشيط بيئتها، حيث أصبح التوسع في الإفصاح المحاسبي المحرك الأساسي لسوق الأوراق المالية، من خلال الآتي: ⁽¹⁾

- ✓ توفير معلومات ملائمة تساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم على أسس سليمة، من أجل تحسين الأداء الاستثماري في سوق الأوراق المالية، فردة فعل أي مستثمر تجاه الأوراق المالية لمؤسسة معينة، إنما هو نتيجة لما يفصح له من معلومات عن هذه المؤسسة، وتوقعاته عن العوائد التي يحصل عليها في حالة إقدامه على الاستثمار
- ✓ ضمان الشفافية المطلوبة في التعامل البورصي وحماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية، بهدف القضاء على ظاهرة عدم العدالة في الحصول على المعلومات، وبالتالي تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات حتى لا يتسنى لأطراف معينة تحقيق عوائد غير عادية.

¹ - سليمة نشنش، مرجع سبق ذكره، ص ص 100-101.

✓ التوسع في الإفصاح المحاسبي من قبل المؤسسات يخفض من الأعباء التي يتحملها المستثمرون في سبيل حصولهم على المعلومات، كما يسمح لهم بمعرفة العوائد والمخاطر المرتبطة بقرار استثمارهم، وهذا ما يؤدي إلى تشجيع المستثمرين على الإقبال على الاستثمار في سوق الأوراق المالية.

✓ توفير معلومات محاسبية للمستثمرين تمكنهم من التنبؤ بالتغيرات في الأرباح المستقبلية، وكذا المقارنة بين القطاعات الخاصة بالمؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية ذات الأنشطة المتماثلة وبالتالي حسن اختيار استثماراتهم.

✓ مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في سوق الأوراق المالية، بما يتيح من المعلومات المحاسبية التي تساعد على تقييم التدفقات المستقبلية المتوقعة، والمخاطر المرتبطة بها، مما يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات استثمارية صائبة تنعكس بالإيجاب على سوق الأوراق المالية.

✓ تخفيض درجة التأكد فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية للمستثمرين، من خلال توفير المعلومات المحاسبية الصادقة والموثوقة، والتي تقدمها لهم المؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية، حيث تساعد هذه المعلومات المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، وهذا ما يعزز الثقة لديهم، وبالتالي تشجيعهم على الاستثمار في سوق الأوراق المالية.

✓ يعمل الإفصاح المحاسبي على حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية من الممارسات غير القانونية كتسريب المعلومات أو استخدام معلومات داخلية غير متاحة للمستثمرين، أو غيرها من الممارسات التي تزيد من درجة عدم استقرار سوق الأوراق المالية، وتحول دون تحقيق وظيفته الرئيسية كأداة لتعبئة المدخرات وتوجيهها نحو الاستثمارات الصحيحة.

✓ يسمح الإفصاح المحاسبي بتحقيق العدالة في سوق الأوراق المالية من خلال إتاحة فرص استثمارية متساوية لكل من يرغب في الاستثمار فيها، وذلك من أجل تقليل فرص المتاجرة المتأتمية من خلال الاعتماد على المعلومات الداخلية من أجل تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.

الفرع سابع: آثار الإفصاح الأخرى على الأسواق المالية

للإفصاح المالي والمحاسبي والنشر الواسع للمعلومات من قبل الشركات المقيدة آثارا مباشرة وغير مباشرة عديدة على الأسواق المالية، تتمثل في: ⁽¹⁾

¹ - محفوظ جبار، استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999-2004، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012، جامعة قسنطينة 1، ص ص 181-211.

- ✓ زيادة الثقة في الأسواق المالية، الأمر الذي يشجع المتعاملين على اللجوء إلى تلك الأسواق ويرفع من حجم التداول.
- ✓ نشر الثقافة المالية وثقافة البورصة بصفة خاصة، في أوساط المتعاملين، مما يكثف استعمال المعلومات المنشورة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، باعتبارها ظاهرة صحية تنم عن درجة الوعي الادخاري للمجتمع.
- ✓ المعرفة الجيدة للأدوات المالية المصدرة تحسن من كفاءة التخصيص.
- ✓ الدورية والانتظام في الإفصاح يحسن وينوع من مصادر المعلومات ويزيد من كفاءة سوق المعلومات، وبالتالي يرفع من فعالية ودقة التنبؤ بنتائج الشركات المصدرة.
- ✓ يؤدي الإفصاح نصف السنوي وربيع السنوي إلى التقليل من عدم تماثل المعلومات، لاسيما بالنسبة للشركات التي تمتاز بتباين المعلومات فيما بين المتعاملين، إذ يزداد الطلب على المعلومات كلما قلت الشفافية.

المبحث الرابع: إشكاليات الاعتراف والقياس بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي

ان هذا النوع من الأصول يجد إشكالات في عملية القياس وكذا الاعتراف وفق لما جاء به النظام المحاسبي المالي وسنتطرق في هذا المبحث الى الاعتراف والقياس وكذلك الإشكالات.

المطلب الأول: الاعتراف والقياس بالأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي

تتعد وتختلف الأهداف الاحتفاظ بالأصل البيولوجي بتعدد واختلاف التي من أجلها تحتفظ المزرعة أو المؤسسة الفلاحية بهذا الأصل من بينها نجد ما يلي:⁽¹⁾

- العمل بقصد الحصول على الطاقة واستغلال الحيوانات في التشغيل.

- الإنتاج ويتم ذلك بقصد الحصول على منتجات من الالبان.

- إعادة انتاج أي تربية الحيوانات بقصد الحصول على نتائج للإنجاز فيه.

- التربية أي الاقتناء بقصد التسمين والبيع.

ويتم تقييم الأصل البيولوجي لدى ادراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل اقفال للحسابات بقيمة الحقيقية يطرح منها مصاريف المقدرة في نقطة البيع، الا إذا لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموعة الإهلاكات وخسائر القيمة. والخسارة والريح ناتجان من تغيير قيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع بشتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

الفرع الأول: طبيعة حسابات النشاط الحيواني

تقضي ممارسة النشاط الزراعي الى اقتناء الأصول حيوانية متعددة الأنواع لاستخدامها في الأغراض المتعددة منها استخدامها في العمل أو في سبيل الحصول على نتاجها أو منتجاتها أو لتربيتها أو لإعادة بيعها. وفي الحالات السابقة تعد أصول الحيوانية أصولا غير جارية، ماعدا في الحالة الأخيرة الخاصة بتربيتها لإعادة بيعها ففيها تعتبر الأصول الحيوانية أصولا جارية، وأيا كان الغرض من اقتناء الأصول الحيوانية كأصول غير جارية فان هذه الأصول تختلف عن باقي الأصول سواء في النشاط الزراعي أو الصناعي، ويبدو هذا الاختلاف واضح في النقاط التالية:⁽²⁾

¹ - د. أحمد الخطيب، د. هاشم احمد عطية، " المحاسبة في قطاع الاستغلال الزراعي " مكتبة عين شمس، القاهرة، 2000، ص92

² - د. أحمد الخطيب، د. هاشم احمد عطية، نفس المرجع سبق ذكره ص 49

- تحتاج لأصول الحيوانية الى رعاية من نوع خاص لا تحتاج اليها الأصول الأخرى فهي تحتاج الى رعاية من حيث الغذاء والعلاج والسكن بالقدر الكافي الذي يسمح بالمحافظة عليها لتحقيق الغرض من اقتنائها.
- تتعرض الأصول الحيوانية، على عكس أنواع الأصول الأخرى، للتغيير المستمر من حيث الكم والكيف بالإضافة الى أنها قد تزداد أو تنقص عدديا بالتناسل أو الوفاة فإنها تتعرض أيضا للتقلبات في قيمتها نتيجة لخضوعها لقانون الحياة الذي يسري على أي كائن حي من حيث الميلاد والنضوج والشيخوخة والوفاة.
- تحتاج الأصول الحيوانية الى استخدام طرق محاسبية وأساليب رقابة تختلف عن المعتاد استخدامه بالنسبة لباقي الأصول.
- على عكس الأصول الأخرى التي توجد بالنسبة لها طرق عديدة لحساب قسط اهتلاكات مثل طريقة القسط الثابت أو المتناقص فان اهتلاك الأصول الحيوانية يحسب بطريقة إعادة التقييم، والجدول التالي يبين مدى الحياة والانتفاع بالأصل وسن بداية الإنتاج:

جدول (01-05): مدى الحياة والانتفاع بالأصل وسن بداية الإنتاج

الأصل الحيواني	مدى الحياة	مدة الانتفاع	سن بداية الإنتاج
أبقار	من 10 الى 15 سنة	10 سنوات	18 شهر
أغنام	06 سنوات	من 04 إلى 06 سنوات	09 أشهر
دجاج	سنتين	18 شهر	شهرين

المصدر: مقابلة مع بيطري بمؤسسة استغلال وتثمين المزارع والمحيطات الفلاحية

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية الخاصة بصنف المواشي

إذا أخذنا بعين الاعتبار ما سبق ذكره من اختلاف الأصول الحيوانية من حيث أنواعها والغرض من اقتنائها وأسقطنا هذه الخصائص على صنف الماشية، سيتم تقسيم المطلب الى العناصر لتالية: ⁽¹⁾

أولا: الأصول الحيوانية المقتناة استغلالها في العمل

قد تقتني بعض المؤسسات الزراعية الخيول أو الثيران أو الجمال وغيرها من الحيوانات في سبيل استخدامها في العمل الزراعي من حرث وحصاد ونقل، وإن كانت الأهمية النسبية لذلك النشاط قد انخفضت بظهور الآلات

¹ - إسماعيل إبراهيم جمعة، "مشاكل القياس والإفصاح في المحاسبة المالية"، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1993 ص 22

الحديثة، غلا أنه هناك مؤسسات ومستثمرات زراعية مازالت تستعمل هذا النوع من الحيوانات وبصفة دائمة وذلك من أجل إنتاج خدمات، حيث تتمثل هذه الخدمات في السباق، المصارعة والحراسة، وفي جميع الحالات السابقة تعتبر هذا النوع من الحيوانات أصول غير جارية "تثبيات المادية" بينما مصروفات الاحتفاظ بها تعتبر من النفقات الدورية، مع مراعاة أن لتلك الحيوانات منتجات عرضية أي ثمانية كالسماد، وزيادة التناجل (التناسل) حيث لديها معالجة خاصة بها: (1)

فتتطلب المحاسبة هنا الاحتفاظ بحسابين أحدهما رأسمالي وهو خاص بالأصل، الثاني إيرادي يختص بتحديد مصاريف رعايتها وتشغيلها وإيرادات استغلالها في العمل والإنتاج.

1- حسابات الحيوانات العمل

تجعل حسابات الأصول الحيوانية الموجهة للعمل مدينة برصيد أو لمدة وبالمشروبات خلال العام وبما يحول إليها من حيوانات التربية وغيرها، كما يجعل مدينة بقيمة المواليد العارضة وحسابات النقدية دائنة بها، ويجعل الحسابات دائنة بقيمة أية مبيعات عارضة يتقرر القيام بها من هذه الأصول إما لكبر السن أو لعجزها عن العمل أو لأي سبب آخر، كما يجعل الحسابات كذلك دائنة وحسابات النقدية مدينة بتكلفة ما يموت منها، كما يجعل أخيرا دائنة بقيمة قسط الإهلاك المقدّر طبقا لطريقة الجرد الفعلي للأصل في آخر العام وحساب مصروفات وإيرادات هذا نوع من الأصول مدينة به (بالقسط)، ويمثل رصيد حساب قيمة الباقي في آخر مدة من الأصول الحيوانية الموجهة للعمل مقدار بسعر التكلفة.

2- حسابات مصروفات وإيرادات ماشية العمل

ويجعل هذا الحسابات مدينة بمصروفات ماشية العمل التي تتمثل في قيمة العلف والمصروفات المباشرة ويجعل دائنة بقيمة الإيرادات العرضية التي تتمثل في ثمن السماد العضوية الناتج وأجره عمل هذه الماشية في المزرعة أو لحساب الغير، ويوزع الرصيد المدين الذي يظهر في الحسابات بعد ذلك على الزراعات أو لحساب الغير، ويوزع الرصيد المدين الذي يظهر في الحساب بعد ذلك على الزراعات القائمة المختلفة وفقا لكشوف عمل تلك الماشية. والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي: (2)

1- إسماعيل إبراهيم جمعة، نفس المرجع سبق ذكره، ص 23

2- أحمد نور، د. أحمد بسيوني شحاتة، " المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1992 ص 360.

بالنسبة للمصاريف الدورية التي تصرف على الأصول الحيوانية فإنها تسجل حسب طبيعتها في الصنف السادس، وتشمل العلف والتبن والأدوية.

أما بالنسبة لقسط الإهلاك فيتم الاعتماد على الجدول الذي يحدد أعمار الحيوانات كما رأينا سابقا (الجدول) وبحسب قسط الإهلاك وتستهمل طريقة الإهلاك الخطي ويسجل قيد الإهلاك محاسبيا.

3-الأصول الحيوانية المنتقة من أجل إعادة الإنتاج (ماشية التربية)

والبعض يسميها حيوانات إعادة الإنتاج، المقصود بهذا النوع من الأصول هو الحيوانات التي تقتنيها المؤسسة وتعني بها وتقوم بتربيتها بغرض إعادة الإنتاج (التكاثر) أو التكوين حيوانات من النوع نفسه وذلك من أجل بيع نتائجها وتحقيق ربح من عملية البيع وتعتبر أصول غير جارية و عند انتاج السلالة جديدة فهو يمثل مخزون يسجل في الدفاتر المحاسبية في حساب مخزونات المنتجات (حساب 35) بالقيمة العادلة، لكن في غياب السوق النشط الذي يحدد القيمة السوقية أو العادلة للمنتجات يلجأ المحاسبين الى تخصيص وثيقة تقنية تتلع هذا المنتج في جميع المراحل وتسجيل فيها النفقات التي تصرف عليه حتى تتمكن من تسجيل قيمته محاسبيا، وتعالج محاسبيا كمايلي:⁽¹⁾

يجعل حساب حيوانات إعادة الإنتاج مدينا عند المساهمة (الشراء) أو عند عملية إعادة الترتيب أو تصنيف الحيوانات يجعل أحد حسابات النقدية أو الموردون دائئا، ويجعل هذا الحساب دائئا عند البيع أو وفاة الحيوانات إنتاج المؤسسة لحاجتها الخاصة من الحيوانات دائئا، وعند الوفاة يجعل دائن يجعل حساب القيمة الباقية للحيوانات المتنازل عنها أو المعطوبة مدينا.

أ-حساب مصروفات وإرادات ماشية التربية

الغرض من هذا الحساب هو تحديد تكلفة النتاج حيث يتضمن في الجانب المدين منه المصروفات المباشرة وغير المباشرة التي تصرف على الأصل الغير الجاري في سبيل الحصول على نتاج (المصاريف الإيرادية التي تنفق على المواشي خلال المدة) مثل قيمة العلف، إيجار، الحظائر، الأدوية، أجره الطبيب البيطري وكذلك نصيب النتاج من المصروفات العمومية والإدارية للمزرعة وكذلك قسط اهتلاك الأصل.

ويظهر في الجانب الدائن من الحساب قيمة المنتجات الإيرادات العرضية (الثانوية) مثل ثمن السماد الناتج وكذلك مقابل عمل الماشية في المزرعة أو لحساب الغير، ويكون رصيد هذا الحساب الذي يتمثل في زيادة الجانب

¹ - نفس المرجع أعلاه، ص 362

المدين على الجانب المدين هو ثمن تكلفة النتاج ويقفل رصيد الحساب من خلال ترحيله الى الجانب المدين من حساب النتاج.

ب- حساب نتاج مواشي التربية

يهدف هذا الحساب الى تحديد تكلفة المتبقي من النتاج في آخر المدة، ويظهر في الجانب المدين من الحساب ثمن تكلفة النتاج وهو رصيد حساب مصروفات وإيرادات ماشية التربية والمصروفات المباشر الخاصة بهذا النتاج التي تنفقها المزرعة حتى يحين وقت بيعه.

ويظهر في الجانب الدائن من الحساب المحول من النتاج الى الماشية التربية (الأصل الغير جاري) ومبيعات النتاج الى الغير مقومة بسعر التكلفة وما يتوفى منها.

ج- حساب مبيعات النتاج

يعد هذا الحساب بمثابة حساب متاجرة خاص بماشية التربية، ويظهر في الجانب المدين من هذا الحساب ثمن تكلفة مبيعات الناتج المحول الى هذا الحساب من حساب النتاج، وكذلك تكلفة المحول من النتاج الى حساب ماشية التربية، وكذلك مصاريف البيع.

ويظهر في الجانب الدائن من هذا الحساب المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة والمحول الى ماشية التربية من هذا الانتاج.

4- الأصول الحيوانية المنتقة بقصد الحصول على منتجاتها

في هذه الحالة الهدف الرئيسي من اقتناء المواشي هو الحصول على المنتجات من ألبان وأصواف، وتعتبر المواشي في هذه الحالة أصول غير جارية، أما المنتجات التي نحصل عليها فهي بمثابة مخزون وتخضع لنفس معالجة المخزون الى غاية خروجها من المزرعة (بيعها)، وعلى أساس ما سبق يتم فتح حسابين رئيسيين بدفتر اليومية والأستاذ، الأول خاص بحساب المواشي والثاني منتجات المواشي سواء كانت ألبان أو أصواف:⁽¹⁾

أ- حساب الماشية والأصل البيولوجي

يجعل هذا الحساب مدينا بتكاليف المواشي في أول المدة، وبالمواشي المشتراة خلال المدة وبمواليد المواشي والمحول من حساب مواشي التربية (في حالة وجودها) وبما يخص المواليد كمن مصاريف العناية والرعاية، وبتكاليف

¹ - دارماني التجاني، " دور المعلومات المحاسبية في رفع كفاءة الأسواق المالية، الاتحاد العربي لبورصات الأوراق المالية"، القاهرة ، 10. 17/ 1987/11، ص 32

الرضاعة لصغار المواشي. ويجعل دائماً بالحوال الى مواشي التربية أو الى مواشي العمل (في حالة وجودها) وبمبيعات المنتجات الثانوية بثمن التكلفة والرصيد يمثل تكلفة المواشي الألبان الباقية في آخر المدة.

ب- حساب مصروفات المواشي وإيراداتها

يجعل مدينا بسائر المصاريف الإيرادية التي تنفق على المواشي خلال الدورة وتشتمل تكلفة الأعلاف، الأجور بكافة أنواعها، فوائد الأموال المقترضة، ويجعل دائماً بقيمة المباع من الألبان بسعر السوق والإيرادات الفرعية الناتجة عن بيع السماد أو العمل لدى الغير.

ج- حساب المنتجات (ألبان أو أصواف)

يجعل هذا الحساب مدينا بالحوال من حساب مصروفات وإيرادات الماشية المخصصة لذلك زائد مصاريف البيع، ودائناً بقيمة المبيعات والمسحوبات الشخصية، وفي حالة إنتاج الحليب لا يخزن بل يوزع مباشرة لهذا فهو يسجل فقط في وثيقة تدعى وثيقة المخزونات.

5- الأصول الحيوانية المقتناة من أجل التسمين والبيع

قد تقتني المشروعات الزراعية الحيوانات بقصد التربية والتسمين ثم البيع، لذلك تبوب الحيوانات في هذه الحالة ضمن مجموعة الأصول الجارية، وتتم معالجة مشاكلها تماماً كما تعالج مشاكل تلك الأصول من حيث انخفاض قيمتها أما كل ما يصرف على الحيوان بقصد بيعه يدخل ضمن تكاليف التربية حسب تفاصيلها المتعددة وفيما يلي الحسابات المستخدمة في المشروعات ماشية اللحوم:⁽¹⁾

أ- حساب ماشية اللحوم:

يجعل مدينا برصيد أول مدة وبتكاليف المواشي المشتراة زائد المواليد، ودائناً بالمبيعات من الماشية بسعر التكلفة، ويمكن تخصيص مؤونة للنقص الذي يطرأ على قيمتها بسبب المرض أو نظراً لظروف أخرى.

ب- حسابات مصروفات وإيرادات ماشية اللحوم:

يجعل مدينا بجميع المصاريف التي تنفق على الماشية خلال الفترة سواء سددت نقداً أو من منتجات المزرعة، وتشمل هذه المصاريف الرعاية واجر الطبيب البيطري ومصاريف العلاج والايجار والمؤونات المخصصة وفوائد الأموال المقترضة وكذلك تكلفة العلف ومصاريف العمومية والإدارية، ودائناً بقيمة الإيرادات العرضية (سماد، ألبان) وحوال

¹ - دارماني التجاني، مرجع سبق ذكره، ص 33

الرصيد المدين لهذا الحساب الذي يمثل زيادة المصروفات على الايرادات الى الجانب المدين من الحساب ماشية التسمين ويمثل هذا الرصيد تكلفة مواشي المتاجرة خلال العام.

6- الخيول

تعالج الخيول محاسبيا حسب مخيلة بوجبار التي تضم حوالي 40 خيل منها ما هو عربي وانجليزي وإفريقي، الواقع مقرها ببلدية بابا علي ولاية الجزائر كما يلي:

يعتبر الخيل استثمار من استثمارات المخيلة يصنف مع التثبيتات في الصنف الثاني، سواء يحتفظ به من أجل إنجاب السلالات "إعادة الإنتاج" أو من أجل المشاركة في السباقات الفروسية، ويسجل عند الاقتناء كما يلي: وبالنسبة للاهتلاك فقد قدر المعدل ب 10% مدة الانتفاع قدرت ب 10 سنوات ويدخل الخيل في تصنيف الاستثمارات عند بلوغه 03 سنوات وسجل قسط الإهلاك كما يلي:⁽¹⁾

وعند إنجاب سلالة جديدة "مهر" فانه يعتبر مخزون ويصنف في الصنف الثالث بقيمة يحددها البيطري بالتعاون مع التقني في تربية الحيوانات والمحاسب، وبالرغم من أن هذه القيمة لا تعكس القيمة الحقيقية للمهر الجديد لأنه يتم التحكم فيها ولا تخضع للشروط السوق ذلك لأنه وحسب رأي المحاسب من الصعب جدا تحديد القيمة الحقيقية للمهر عند ولادته في ظل انعدام نظام محاسبي موحد لهذا القطاع وانعدام السوق النشط، ويسجل محاسبيا كما يلي:

وعند بلوغ المهر 03 سنوات نكون أمام حالتين:

الحالة الأولى: يوجه للبيع

الحالة الثانية: يحتفظ به من أجل إعادة الإنتاج والمشاركة في السباقات، في هذه الحالة يحدث إعادة ترتيب الخيل وتصنيفه مع الاستثمارات وعندما يشارك الخيل في سباق الفروسية ويفوز، فإن المزرعة تحصل على رقم أعمال (قسمة) إذا كان في حالة جيدة وقررت المخيلة أن تبيعه أي تنازل عنه، حيث يكون باستطاعة الخيل المشاركة في السباقات في حالة الفوز عند المشاركة في السباق فان البائع (المخيلة في هذه الحالة) تحصل على نسبة 01 % من رقم الأعمال أو القسمة التي يحصل عليها صاحب الخيل (المشتري) وهذه المعاملة تبقى صالحة لمدة سنوات وذلك تشجيعا من الدولة على تربية الخيول وتسجل القيمة المتحصلة عليها

¹ - حسين موالى، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص النقود و المالية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر. 2007 ص 36

7- أنشطة إنتاج الدواجن والنحل

لبعض الدواجن والحشرات فوائد اقتصادية متعددة، فمن الحشرات النحل ومنتجاته ومن الدواجن: البط ووز ودجاج ومنتجاته، لهذا سنبحث من خلال ما يلي طرق وكيفيات محاسبة الدواجن ومنتجاتها والنحل ومنتجاته:⁽¹⁾

أ- أنشطة إنتاج الدواجن

يمكن تعريف الدواجن أنها أنواع من الطيور التي ترتبط بالأرض وتعطي للإنسان إنتاج اقتصادي باعتناء بها خلال حياتها وبعد ذبحها معلى ذلك فان هذه الأنواع من تشمل الدجاج والحمم والبط والوز..... الخ تعتبر الدواجن من الصناعات الزراعية الهامة التي تتجه اليها استثمارات معظم الشركات والمصانع التي تهدف الى تحقيق الأمن الغذائي بالإضافة الى مزايا العديد في استعمال منتجات الدواجن في الصناعات الحديثة وعلى النطاق واسع، فالبيض مثلاً يدخل في صناعة أرقى أنواع الصابون وكذلك الفاسد منه يستخدم في صناعات الأسمدة وبعض الأغذية الحيوانية وريش الطيور يستخدم في صناعة البلاستيك، ومخلفات الدواجن من المجازر الآلية تستخدم في صناعة أعلاف الدواجن.

ويشمل إنتاج الدواجن التسمين، البيض، إنتاج الكتاكيت أو صناعة التفريخ، والأمر يتطلب تصميم نظام محاسبي لمشروعات إنتاج الدواجن وذلك على النحو التالي:⁽²⁾

-حساب الدواجن

يفتح الحساب الدواجن ويجعل مدينا برصيد أول مدة زائد المشتريات والمحلول من حساب التفريغ ونصيب الدجاج من مصروفات الرعاية المحلول من حساب مصروفات وإيرادات الدجاج، ويجعل دائناً بتكلفة المبيعات من الدواجن وما يتوفى منها والرصيد يمثل موجودات آخر المدة بضمن التكلفة.

-حساب مصروفات وإيرادات الدجاج

يجعل مدينا بكافة المصاريف المترتبة على الدواجن خلال الدورة العلف، الإيجار، الأجور المختلفة، مصروفات العناية (...)، ويجعل دائناً بنصيب الدجاج من مصروفات العناية، وبالمنتج من البيض بسعر السوق.

¹ - محمد ابو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، الجامعة الاردنية، عمان 2014، ص 82

² - نفس المرجع أعلاه ص 83

-حساب مبيعات الدجاج

يجعل مدينا بالمحول من حساب الدجاج بالتكلفة للبيع وبمصاريف البيع والتوزيع، ويجعل دائما بالقيمة المحصلة من المبيعات، والرصيد يمثل الربح أو الخسارة من عملية المتاجرة في الدواجن

-حساب البيض

يجعل مدينا بالرصيد المحول من حساب إيرادات ومصروفات الدجاج وبمصاريف البيع وفوائد رأس المال المستثمر وكل المصاريف العمومية التي تخص البيض، أما الطرف الثاني (الدائن) فظهر فيه قيمة المحول إلى حساب التفريخ والمبيعات من البيض وقيمة البيض التالف ويظهر رصيد آخر مدة مقوما بالتكلفة.

-حساب التفريخ

يجعل مدينا بقيمة المحول من حساب البيض ومصاريف التفريخ واهتلاك أدوات التفريخ، والمصاريف العمومية وفوائد الأموال المقترضة المستثمرة في آلات التفريخ، ويجعل دائما بمبيعات الكتاكيت وقيمة المحول إلى حساب الدجاج وقيمة البيض التالف والباقي يمثل رصيد آخر فترة (بيض تحت التفريخ)، ويعتبر الدجاج مخزونا يسجل في الصنف الثالث

ب-مشروعات إنتاج النحل

تقوم المنشأة الزراعية بتربية النحل للاستفادة من منتجاته كالعسل والشمع، وللاستفادة منه في تلقيح النباتات، ويعتبر النحل هو الآخر أصلا من الأصول البيولوجية الغير جارية يخضع لنفس المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول، أما بالنسبة للاهتلاك فالنحل لا يهتك لأنه لا يمكن حساب عدد النحل ولا عمر كل منها لكن في نهاية السنة يخضع للجرد وإما أن تكون خسارة أو فائض قيمة، أما بالنسبة للعسل فهو منتج مثله مثل الحليب والبيض يصنف في صنف المخزونات. تكون المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول كالتالي: ⁽¹⁾

يجعل حساب النحل مدينا بأرصدة أول مدة من أسراب النحل وأدوات النحل وخلايا النحل، كما يجعل مدينا بسائر المصاريف التي تنفق على النحل خلال الدورة المحاسبية ويجعل دائما بأرصدة آخر مدة من أسراب النحل والأدوات والخلايا، والرصيد يمثل الربح أو الخسارة، أما المنتج من العسل فيعتبر مخزون ويجعل مدين بتكاليف منتجات العسل والشمع ويجعل دائن بقيمة المبيعات من المنتجات، وهناك ملاحظة هامة تتعلق بتقدير أرصدة آخر مدة لأسراب النحل، إذ أن هذه الأسراب معرضة للفقدان والهجرة والانعدام تقدير قيمتها بأقل ما يمكن.

¹ - محمد ابو نصار وجمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص36

وهناك عدة حالات في الأنشطة الفلاحية المتعلقة بتربية المواشي، تبقى اجتهادات المحاسبين في كيفية الاعتراف بها وتقييمها وتسجيلها ضمن النظام المحاسبي المالي الذي لم يتطرق بصورة مفصلة لهذا النوع من المحاسبة القطاعية.

المطلب الثاني: مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الانتاج النباتي واقتراح حلولها تتعدد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج النباتي

يواجه النشاط الزراعي بصفة عامة مشكلات في القياس المحاسبي له وفي هذا المطلب سنتطرق لهذه المشكلات وكذا حلولها المقترحة.

لتشمل المشكلات التالية:⁽¹⁾

- 1- مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي (الأولي) على الأصل النباتي.
- 2- مشكلات القياس المحاسبي للنفقات اللاحقة للاستحواذ على الأصل النباتي.
- 3- مشكلات القياس المحاسبي اللاحق للأصول النباتية بعد القياس المحاسبي المبدئي أو الأولي
- 4- مشكلات القياس المحاسبي للمنتجات النباتية العرضية
- 5- مشكلات القياس المحاسبي المترتبة على الاضمحلال في قيمة الأصول النباتية وفيما يلي دراسة تحليلية لهذه المشكلات واقتراح حلولها ومعالجتها.

الفرع الاول: مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي (الأولي) على الأصل النباتي

تختلف طريقة القياس المحاسبي عند الاستحواذ الأولي على الأصل النباتي حسب طريقة الاستحواذ، فإذا تم الاستحواذ على الأصل النباتي بطريق الاستزراع، يتم حساب التكاليف الزراعية من مواد واجور ومصروفات والتي يتم إنفاقها على هذا الأصل لتمثل بذلك تكلفة الاستحواذ الأولي أو المبدئي لهذا الأصل. أما إذا تم الاستحواذ على الأصل النباتي عن طريق الشراء، فتمثل تكلفة الاستحواذ الأولي أو المبدئي لهذا الأصل النباتي في تكلفة الشراء.

الفرع الثاني: مشكلات القياس المحاسبي للنفقات اللاحقة للاستحواذ على الأصل النباتي

يري الباحث ان النفقات اللاحقة على الاستحواذ المبدئي أو الأولي للأصل النباتي يتم معالجتها محاسبيا وفقا لتصنيف هذا الأصل، هل هو أصل ثابت أم متداول وذلك لان المعالجة المحاسبية ستختلف وفقا لهذا التصنيف وذلك كما يلي:⁽²⁾

¹ - رحمن عبد الغفور العباسي، د. محمد سالم مشعل، " المحاسبة الزراعية "، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1993 ص 90.

² - رحمن عبد الغفور العباسي، د. محمد سالم مشعل، كرجع سبق ذكره، ص 92

- فإذا تم تصنيف الأصل النباتي على أنه أصل ثابت كحداائق الفاكهة فإن النفقات اللاحقة على هذا الأصل النباتي والتي تنفق بعد مرحلة الإنتاج الاقتصادي للحديقة تعتبر نفقات تشغيل أو نفقات إيرادية تحمل على حسابات النتيجة في الفترات التي تنشأ فيها هذه النفقات.

- أما إذا كان الأصل النباتي يمثل أصلاً متداولاً غير مكتمل النضج كالحاصلات الزراعية فإن النفقات اللاحقة تضاف إلى تكلفة الأصل حتى يصبح ناضجاً وصالحاً للبيع، حيث يعامل الأصل النباتي في هذه الحالة باعتباره بضاعة تحت التشغيل الحال في المنشآت الصناعية.

الفرع الثالث: مشكلات القياس اللاحق للأصول النباتية بعد القياس المبدئي أو الأولي:

قبل صدور المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والذي أصبح ساري التطبيق من 01/01/2003 والمعيار المحاسبي المصري رقم (30) كان يتم القياس اللاحق للأصول النباتية وفقاً لنوع الأصل النباتي، هل هو أصل متداول أم أصل ثابت، فإذا كان الأصل النباتي أصلاً متداولاً، كان يتم القياس اللاحق على أساس التكلفة أو على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل؟ أما بالنسبة للأصول النباتية والتي يتم معاملتها معاملة الأصول الثابتة كالحداائق فكان يتم القياس اللاحق لها على أساس التكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك.

ولكن بعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (41)، والمعيار المحاسبي المصري رقم (30) أصبح يتم القياس اللاحق في كل تاريخ ميزانية الجميع أنواع الأصول النباتية على أساس القيمة العادلة لهذه الأصول ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة.

الفرع الرابع: مشكلات القياس المحاسبي للمنتجات النباتية العرضية

المنتجات النباتية العرضية هي منتجات قليلة الأهمية نسبياً وتظهر عادة دون أن تكون مستهدفة في ذاتها، بمعنى أنها لا تكون الهدف الرئيسي من النشاط الزراعي. مثل زراعة بعض الخضروات في أراضية الحداائق لحين الإثمار، ويترتب على هذه المنتجات بعض المشكلات المحاسبية تتمثل في كيفية معالجة الإيرادات الناتجة عنها، هل يتم خصمها من تكلفة المنتجات الرئيسية أم ترحل إلى قائمة الدخل كإيرادات

الفرع الخامس: مشكلات القياس المحاسبي المترتبة على الاضمحلال في قيمة الأصول النباتية

قد تضمحل الأصول النباتية وذلك عندما تضمحل قدرتها الإنتاجية وهذا الأمر يتعلق بالأصول النباتية الثابتة فقط كالحداائق وفيها يبدأ الإنتاج في التناقص المستمر، حيث تصبح الأشجار ضعيفة الإنتاج أو تبدأ في التوقف عن

الإنتاج تماما وتنتهي هذه المرحلة بالتوقف التام عن الإنتاج والإثمار او يقل كمية إنتاجها من الثمار بحيث يصبح استغلالها غير اقتصادي ووفقا للمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (31) ينبغي على المنشأة الزراعية في هذه الحالة أن تقدر في تاريخ كل ميزانية ما إذا كان هناك أي مؤشر علي احتمال حدوث اضمحلال في قيمة الأصل الثابت، وإذا كان الأمر كذلك يجب على المنشأة الاعتراف بخسائر اضمحلال القيمة لهذا الأصل على أن تدرج في قائمة الدخل في الفترة التي نشأت بها .

المطلب الثالث: مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني واقتراح حلولها تتعدد مشكلات القياس المحاسبي في نشاط الإنتاج الحيواني

- حيث يمكن تصنيف هذه المشكلات إلى ستة أنواع أو مجموعات هي:⁽¹⁾
- 1- مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ المبدئي (الأولي) على الأصل الحيواني.
 - 2- مشكلات معالجة النفقات اللاحقة للاستحواذ المبدئي على الأصول الحيوانية.
 - 3- مشكلات معالجة الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الحيوانية
 - 4- مشكلات معالجة النافق في الأصول الحيوانية.
 - 5- مشكلات قياس ومعالجة مخلفات الأصول الحيوانية السبلة والسماذ البلدي وفيما يلي دراسة تحليلية لهذه المشكلات وعرض لحلولها ومعالجتها المقترحة:

الفرع الأول: مشكلات القياس المحاسبي عند الاستحواذ (الأولي) على الأصل الحيواني

تستحوذ المنشأة الزراعية على بعض الحيوانات وذلك لأغراض مختلفة ومتعددة، فقد تستحوذ على هذه الحيوانات لاستخدامها في العمل الزراعي او بهدف الحصول على نتاجها أو على منتجاتها أو لتسمينها بهدف إعادة بيعها أو المتاجرة فيها ويتم الاستحواذ على الأصل الحيواني عن طريق الشراء أو عن طريق النتاج (المواليد). أما في حالة اقتناء الأصل الحيواني بغرض استخدامه في العمل بالمرزعة أو لإنتاج الألبان ففي هذه الحالة يتم معالجة النفقات اللاحقة على الاقتناء الأولي للأصل الحيواني على أنها نفقات تشغيلية جارية يتم تحميلها على قائمة

¹ - د. رحمن عبد الغفور العباسي، د. محمد سالم مشعل، كرجع سبق ذكره، ص 97

الدخل في الفترات تنشأ فيها وذلك على أساس أن الأصل الحيواني في هذه الحالة يمثل أصلاً ثابتاً لا تتضمن تكلفته مثل هذه النفقات.

الفرع الثاني: مشكلات القياس اللاحق للأصول الحيوانية بعد القياس المبدئي (الأولي)

قبل صدور المعيار المحاسبي المصري رقم (35) كان يتم تقييم الأصول الحيوانية حسب الغرض من اقتنائها، فكان يتم تقييم الماشية بغرض الاستخدام في المزرعة أو تلك التي يتم اقتنائها بغرض إنتاج الألبان بتكلفتها التاريخية مطروحة منها مجمع الاستهلاك باعتبارها أصولاً ثابتة أما بالنسبة للماشية المقتناة بغرض التسمين فكان يتم تقييمها باعتبارها أصولاً متداولة تعامل معاملة مخزون الإنتاج تحت التشغيل، لكن بعد صدور هذا المعيار أصبح يتم تقييم الأصول الحيوانية بأنواعها المختلفة بقيمتها العادلة ناقصاً تكاليف نقطة البيع المقدرة.

الفرع الثالث: مشكلات الاضمحلال (الانخفاض) في قيمة الأصول الحيوانية

قد تضحل قيمة الأصول الحيوانية، وذلك إذا انخفضت قيمة الأصل الحيواني عن القيمة المتوقعة استردادها من استخدام أو بيع هذا الأصل، ولقد أحال المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) موضوع اضمحلال قيمة الأصول الحيوانية إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) والذي يتناول موضوع الاضمحلال في قيمة الأصول، وذلك عندما تطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (41) في حالة عدم القدرة على قياس القيمة العادلة للأصل الحيواني بطريقة يمكن الاعتماد عليها بشكل موثوق فيه في حالة عدم وجود أسواق متاحة لتحديد الأسعار أو القيمة لهذه الأصول، حيث تطلب في هذه الحالة قياس الأصل الحيواني بتكلفته ناقصاً مجمع الإهلاك وأية خسائر في اضمحلال قيمته، ولكن المعيار المحاسبي الدولي رقم (36) قد استبعد بشكل واضح وصريح الاضمحلال في قيمة الأصول البيولوجية عموماً والمتعلقة بالنشاط الزراعي من نطاق تطبيقه.⁽¹⁾

الفرع الرابع: مشكلات النافق في الأصول الحيوانية

يحدث أحياناً في نشاط الإنتاج الحيواني أن تنفق بعض الأصول الحيوانية وذلك بفعل الأمراض والأوبئة ويتم معالجة قيمة النافق في الأصول الحيوانية باعتبارها تخفيضاً في تكلفة هذه الأصول وتمثل في نفس الوقت خسارة يجب تحميلها على حسابات النتيجة، وفي بعض الأحيان قد يتم التفرقة بين النفوق العادي الذي يدخل ضمن حدود

¹ - د. رهن عبد الغفور العباسي، د. محمد سالم مشعل، كرجع سبق ذكره، ص 98

النسب المقررة التي تضعها الإدارة وبين النفوق الذي يزيد عن هذه الحدود والذي يعتبر نفوقا غير عادي وذلك لأغراض التفرقة بين التكاليف والخسارة في محاسبة التكاليف

الفرع الخامس: مشكلات قياس ومعالجة مخلفات الأصول الحيوانية (السبلة والسماذ البلدي)

تعتبر السبلة بمثابة المنتج الثانوي او العرضي في مشروع التسمين وإنتاج الألبان، وهذا المنتج الثانوي له قيمة بيعيه لا يمكن إهمالها خصوصا إذا تم معالجته بقش الأرز أو التراب حسب الأحوال للحصول على الأسمدة العضوية المستخدمة في استصلاح الأراضي ونشاط المحاصيل والفاكهة.

ويتم تقدير قيمة المخلفات من السبلة بمعرفة الفنيين وعلى أساس متوسط القيمة السوقية لسعر المتر المكعب او الطن خلال ثلاث سنوات سابقة، ويتم إثباتها في الدفاتر بجعل حساب مخزن المخلفات مدينا وحساب المخلفات من السبلة دائنا

المطلب الرابع: متطلبات القياس للأصول البيولوجية المعيار المحاسبي الدولي رقم 41

سنتطرق في هذا المطلب الى متطلبات القياس المحاسبي وفقا لما جاء به المعيار المحاسبي الدولي 41:

الفرع الأول: الاعتراف

- يجب على المشروع الاعتراف بالأصل البيولوجي او المحصول الزراعي فقط عندما:⁽¹⁾
- يسيطر المشروع على الأصل نتيجة لأحداث سابقة.
- من المحتمل أن تتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل الى مشروع.
- من الممكن قياس القيمة العادلة أو تكلفته بشكل موثوق به.

الفرع الثاني: القياس

يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع (تشمل التكاليف عند نقطة البيع العمولات للوسطاء والمتعاملين

¹ - منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثلاثون، 2013، ص 348، 349.

والمبالغ التي تفرضها الوكالات التنظيمية، تكلفة النقل والتكاليف الأخرى لنقل الأصول الى السوق) فيما عدا الأصل الذي لا تتوفر له اسعار او قيم محددة من قبل السوق ففي هذه الحالة يجب قياسه بتكلفته مخصصا منها أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة.

- يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمشروع بمقدار قيمته العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.

الفرع الثالث: المكاسب والخسائر

المكسب أو الخسارة الناجمة عن الاعتراف المبدئي بأصل بيولوجي بقيمته العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة لأصل بيولوجي عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي نتجت فيها.

المكسب أو الخسارة الناجمة عند الاعتراف المبدئي بالمحصول الزراعي بالقيمة العادلة مخصصا منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع يجب إدخالها في صافي الربح أو الخسارة للفترة التي تنشأ فيها.

الفرع الرابع: المنح الحكومية

المنحة الحكومية الغير مشروطة المتعلقة بأصل بيولوجي التي يتم قياسها بقيمتها العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع يجب الاعتراف بها على أنها دخل وذلك فقط عندما تصبح المنحة الحكومية مستحقة الاستلام إذا كانت المنحة الحكومية المتعلقة بأصل بيولوجي يتم قياسها بقيمتها العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع مشروطة بما في ذلك حيث تتطلب المنحة الحكومية ان لا تقوم بنشاط زراعي محدد فإنه يجب على المشروع الاعتراف بالمنحة الحكومية على أنها دخل وذلك فقط عندما تتم تلبية الشروط الخاصة بالمنحة الحكومية⁽¹⁾.

الفرع الخامس: الإفصاح

يجب على المشروع ما يلي: ⁽²⁾.

- الإفصاح عن إجمالي المكسب أو الخسارة الناجمة أثناء الفترة الحالية عند الاعتراف المبدئي بالأصول البيولوجية والمحصول الزراعي ومن التغير في القيمة العادلة مخصصا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع للأصول البيولوجية.

¹ - منى كامل حمد، نفس المرجع سبق ذكره ص 349.

² - منى كامل حمد، مرجع سبق ذكره، ص، 349.

- تقديم وصف لكل مجموعة من الأصول البيولوجية وقد يأخذ الإفصاح شكل سرد أو وصف كمي.
- بيان طبيعة أنشطته التي تتعلق بكل مجموعة من أصول البيولوجية.
- بيان القياسات أو التقديرات غير المالية للكميات الفعلية لكل مجموعة من الأصول البيولوجية للمشروع في نهاية الفترة ولنتاج المحاصيل الزراعية خلال الفترة.
- الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المطبقة لتحديد القيمة العادلة لكل مجموعة من المحاصيل الزراعية عند نقطة الحصاد لكل مجموعة من الأصول البيولوجية.
- الإفصاح عن الموجودات البيولوجية المحددة الملكية ومبلغها المسجلة والمبالغ المسجلة للموجودات البيولوجية المرهونة كضمان للالتزامات.
- الإفصاح عن الالتزامات لتطوير وامتلاك الأصول البيولوجية.
- الإفصاح عن الاستراتيجيات لإدارة المخاطر المالية فيما يتعلق بالنشاط الزراعي.
- تقديم مطابقة للتغيرات في المبلغ المسجل للأصول البيولوجية بين بداية ونهاية الفترة الحالية وتشمل المطابقة مايلي:
- ✓ المكاسب أو الخسائر الناجمة عن التغير في القيمة العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
- ✓ الزيادات الناجمة عن المشتريات.
- ✓ الانخفاضات الناجمة عن المبيعات.
- ✓ الانخفاضات الناجمة عن الحصاد.
- ✓ الزيادات الناجمة عن دمج منشأة الأعمال.
- ✓ صافي فروقات الصرف الناجمة عن ترجمة البيانات المالية لمشروع أجنبي.
- ✓ تقديم إفصاحات إضافية عن الأصول البيولوجية حيث لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق به تتضمن تلك الإفصاحات وصف الأصول البيولوجية وأسباب عدم إمكانية قياس القيمة العادلة وأسلوب الاستهلاك المستخدم ومعدلات الاستهلاك المستخدمة كذلك إجمالي المبلغ المسجل والاستهلاك المتراكم في بداية ونهاية الفترة.
- ✓ الإفصاح عن مدى طبيعة ومدى المنح الحكومية المعترف بها في البيانات المالية والشروط التي تم تليتها فيما يتعلق بتلك المنح والانخفاضات الهامة المتوقعة في مستوى المنح الحكومية

المبحث الخامس: أهم الدراسات السابقة الأكاديمية منها والبحثية

تعتبر الدراسات السابقة لموضوع البحث من الأساسيات التي يستند إليها في التعرف على المفاهيم النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة والتواصل مع ما انتهى إليه الباحثون في دراساتهم المتعلقة سواء بالقياس أو بالإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية، وكون موضوع البحث من المواضيع الحديثة والهامة على صعيد الفكر المحاسبي، كان لزاماً على الباحث أن يقف على جملة من هذه الدراسات والتي لها علاقة بمتغيرات البحث، حيث تم تقسيم هذه الدراسات حسب لغة الدراسة إلى دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية وفي كليهما تم ترتيبها حسب التسلسل الزمني من الأحدث إلى الأقدم، وفي ختام هذا المبحث تضمن عرض لمساهمة الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض أهم الدراسات السابقة العربية

في هذا المطلب سنتناول بعض الدراسات السابقة التي تطرقت لموضوع اصلاحات الأنظمة المالية في الجزائر والتي نذكر منها:

أولاً: رفيق يوسف، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير مدرسة الدكتوراه: تحليل استراتيجي صناعي، مالي ومحاسب،

تبسة 2010-2011

النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلى مايلي :

- إبراز اختلاف الأنظمة المحاسبية والأسباب التي أدت إلى ضرورة التوافق والتوحيد.
- إبراز مدى توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية.
- تسليط الضوء على الجهود التي تبذلها المؤسسة لتأهيلها كي تكون قادرة على تطبيق هذا النظام.
- استقصاء آراء المهنيين حول جملة من القضايا المتعلقة بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي ومختلف الإجراءات والجهود التي تبذلها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في هذا المجال.

¹ - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق 2021/08/30

<https://alqashi.com/th/th101.pdf>

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية :

نتيجة للإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها الجزائر والانتقال من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق وتبني سياسات الخصوصية وتشجيع الاستثمار الأجنبي، لم يستطع المخطط المحاسبي الوطني مواكبة هذه التغيرات وواجه العديد من الانتقادات، مما أجبر الجزائر على التفكير وتكريس الجهود لإصلاح هذا النظام في خضم جملة الإصلاحات المنتهجة، كللت هاته الجهود بتبني نظام محاسبي جديد وهو النظام المحاسبي والمالي.

- يعتبر النظام المحاسبي المالي نتاج لعملية إصلاح فرضتها التحولات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر ويهدف إلى معالجة المشاكل والانتقادات الموجهة للمخطط الوطني المحاسبي وخاصة من قبل الشركات متعددة الجنسيات والمتعلقة خصوصا بضرورة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية.

- التزم النظام المحاسبي المالي إلى حد كبير بمعايير المحاسبة الدولية، إلا أنه خرج عليها في بعض الجزئيات، كعدم التوقف على احتساب الإهلاكات إلا عند تاريخ التنازل الفعلي عن الاستثمارات التي تم تصنيفها ضمن الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، كذلك إمكانية توزيع المؤونات الكبرى على عدة سنوات حتى لا تؤثر على نتيجة الدورة، بالإضافة إلى معالجة اندماج والشهرة أو فارق الاقتناء.

- صعوبة التخلي على الممارسات التي كانت سائدة وفق المخطط المحاسبي الوطني والتي تجذرت في ذهنية المحاسب، مما يشكل عائق قد يحول دون التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي الذي يعتبر بمثابة قطيعة جذرية مع هذه الممارسات.

- ضرورة تكثيف برامج التكوين لتأهيل المحاسب حتى يستطيع تطبيق النظام المحاسبي المالي، مع الإشارة إلى إصلاح منظومة التعليم والتكوين المحاسبي انطلاقا من تحسين مستوى برامج التعليم والطرق البيداغوجية، وإدخال مفهوم التكوين المتواصل والتأهيل على منظومة التعليم والتكوين المحاسبي.

- ضعف استعداد معظم المؤسسات الاقتصادية لتطبيق النظام المحاسبي المالي نتيجة لغياب الوعي المحاسبي، فلا زالت أنظمة المعلومات غير كافية لتطبيق هذا النظام المستمد أساسا من معايير المحاسبة الدولية.

ثانيا: عمار بن عيشي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة - الجزائر المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية - عدد / 01 ديسمبر 2014:

معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة⁽¹⁾

¹ - عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، 2021/08/30

<https://www.asjp.cerist.dz/en/article/13031>

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية، وتم اختيار شركات المساهمة لولاية بسكرة كدراسة حالة، ومن أجل تحقيق ذلك قام الباحثان باختيار أفراد الدراسة من المحاسبين (محاسب معتمد، خبير محاسبي، محافظ حسابات)، ومن أجل الوصول إلى أهداف الدراسة استخدام الباحثان أسلوب الوصفي التحليلي للجانب النظري للموضوع إلى جانب أسلوب دراسة الحالة في الدراسة الميدانية، ومن أجل التأكد من مدى صحة فرضيات الدراسة تم تطبيق أسلوب مسح شامل على أفراد الدراسة والبالغ عددهم 66 محاسب بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل البيانات وتفسيرها، وقد توصلت الدراسة إلى وجود معوقات تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية.

وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية

لتطبيق النظام المحاسبي المالي أهمية في شركات المساهمة الجزائرية تتمثل في:

- إيصال المعلومات لمختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية يسهل عملية مراقبة الحسابات التي تركز على مبادئ محددة بوضوح الاستجابة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- إنتاج معلومات محاسبية ذات جودة عالية.
- توجد معوقات تحد من تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية تتمثل في: عدم توفر المؤهلات العلمية الكافية للمحاسب الجزائري يعيق عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي عدم توفر الخبرة المهنية للمحاسبين يعيق عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي قلة لمحاسبين المهنيين المؤهلين عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي والمالي.
- توجد وسائل وطرق تؤدي إلى زيادة تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية من بينها إصدار قوانين تلزم بتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عقد ورشات عمل والقيام بأبحاث علمية ومناقشات بخصوص النظام المحاسبي المالي ضرورة إقامة المؤتمرات العلمية التي تهدف إلى زيادة الوعي بأهمية النظام المحاسبي المالي.

ثالثا: حسين سيد حسن عبد الباقي، "دراسة ميدانية" مدرّس المحاسبة بأكاديمية الفراعنة 2018

دراسة العالقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية⁽¹⁾

¹ - حسين سيد حسن عبد الباقي، دراسة العالقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية، https://atasu.journals.ekb.eg/article_36863.html، 2021/08/30

تهدف الدراسة إلى بيان العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية من وجهة نظر المستثمرين، وقد تم تصميم قائمة استقصاء الاختبار فرض الدراسة، وتم توزيع قوائم الاستقصاء على عينة مكونة من (10) مستثمر، وتم استخدام برنامج الحزم الإحصائية SPSS لتحليل البيانات. وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود عالقة ارتباط قوية وموجبة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمارات الأجنبية المباشرة في مصر، مما يعني أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة في مصر.

رابعا: حنان لونيس، مجلة معهد العلوم الاقتصادية المجلد 23 العدد: 01 / 2020 جامعة الجزائر 3، الجزائر: (1)

دراسة بعنوان محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري

المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها

تهدف هذه الدراسة إلى إظهار الجانب المحاسبي للقطاع الفلاحي وبوجه الخصوص محاسبة الأصول البيولوجية والعمل على وضع مخطط أو نظام لهذه المحاسبة، حيث قمنا بالاعتماد على النظام المحاسبي املالي الجزائري كون أن محاسبة هذا القطاع يتم معالجتها به، بالإضافة إلى تطرقنا إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الذي يطبق بصورة غير مباشرة رغم وجود نقص في تطبيق بعض من بنوده، وفي الختام توصلنا إلى تصور نظام مصغر يتم الاعتماد عليه أثناء إجراء محاسبة القطاع الفلاحي.

وتوصلت الدراسة الى النتائج التالية:

- للقطاع الفلاحي محاسبة مبسطة وليست معقدة، حيث أن التعقيد يكمن في أنشطتها المتعددة التي في بعض الحالات يصعب تشخيصها ومعرفة التسجيل أو الحساب المحاسبي المناسب لها، حيث يجب تركيز جهد فكري وبحثي للوصول إلى الحل الصحيح والمناسب من غير آثار سلبية قد تعود عليها في المستقبل.
- كما استنتجنا أنه ليس هناك اختلاف كبير بين ما يتم التعامل به في الجانب المحاسبي لها مع ما هو مذكور في المعيار المحاسبي الدولي رقم 41، إلا في نقاط بسيطة كالقيمة العادلة والتي هي في الأساس غير موجودة في التعاملات المحاسبية وتسجيلاتها في المؤسسات رغم ذكرها في النظام المحاسبي المالي.

¹ - حنان لونيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعياري المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور

مخطط محاسبي مصغر خاص بها، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/119183> 2021/08/30

- أغلب المنتجات الفلاحية النباتية والحيوانية تعتبر من التثبيات حيث يتم اهتلاكها واستخراج بضائع أو منتجات منها تستعمل كمواد أولية أو منتجات نصف مصنعة يتم الاحتفاظ بها أحيانا في المخزن إلى حين احتياجها أو يتم استعمالها فور تشكيلها أو تكون عبارة عن تثبيات أخرى.

خامسا: عيسى براق، عائشة كداتسة، صالح بوضياف، -نموذجا محمد كرفة مزرعة، مجلة الدراسات

المحاسبية والمالية مجلد 12 عدد 01/ 2021، جامعة البليدة 2، الجزائر.⁽¹⁾

محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 14 "الزراعة"

يهدف هذا المقال إلى تسليط الضوء على المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية في ظل النظام المحاسبي المالي ومقارنتها بما جاء به معيار المحاسبة الدولي رقم 41 المتعلق بالزراعة، وللوقوف على مدى التزام المنشآت الفلاحية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي دعما مقالنا بدراسة ميدانية هدفت إلى التعرف على واقع تقييم وجرد الأصول البيولوجية النباتية وكيفية التسجيل المحاسبي للعمليات المتعلقة بهذه الأخيرة في مزرعة كرفة محمد بحمر العين ولاية تيبازة، حيث توصلنا إلى مجموعة من النتائج من أهمها أن النظام المحاسبي المالي استوحي من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن تطبيقها في البيئة الجزائرية صعب في ظل غياب سوق نشط خاص بالأصول البيولوجية، بالإضافة إلى ذلك فهو لم يتم بتخصيص محاسبة متعلقة بالمنشآت الزراعية.

توصلت إلى مجموعة من النتائج كما يلي :

- النظام المحاسبي المالي استوحي فروضه من معيار المحاسبة الدولي رقم 41 "الزراعة" فيما يخص تقييم الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، لكن تطبيقها في البيئة الجزائرية صعب في ظل غياب سوق نشط خاص بالأصول البيولوجية.
- لم يتم النظام المحاسبي المالي بتخصيص قوائم مالية للقطاع الزراعي بل يتم اعتماد القوائم المالية المتعارف عليها، مع وجود معلومات خاصة بالأصول البيولوجية في الميزانية تحت عنوان "الأصول الثابتة البيولوجية".
- لا تحتوي مزرعة كرفة محمد على أصول بيولوجية حيوانية.

¹ - عيسى براق، عائشة كداتسة، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم 14

الزراعة " 2021/08/30 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/174574>

- تعتمد مزرعة كرفة محمد على مدونة حسابات مكيفة مع طبيعة نشاطها.

- لا تقوم مزرعة كرفة محمد بإعادة تقييم أصولها البيولوجية.

سادسا: أشواق بن قدور، بوبكر شماخي، مقال منشور بالمجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 03، المجلد 11، العدد 1، 2020، بعنوان: (1)

المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الأهداف الرئيسية للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 (الزراعة) والنطاق الذي يغطيه وبيان الشروط الواجب توافرها للاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي، وكذلك بيان الافصاحات التي يتطلبها هذا المعيار ومقارنة مدى توافقتها مع المعالجة المحاسبية للأصول البيولوجية وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

وتوصلت الدراسة إلى النظام المحاسبي المالي أظهر توافقا أكبر مع المعايير الدولية وعدم وجود فروق جوهرية من حيث الهدف والقياس والأرباح والخسائر، لكنه أهمل معالجة المنح الحكومية للنشاط الزراعي وجوانب الإفصاح المحاسبي.

وأوصت الدراسة بضرورة التفصيل الذي لا يقتصر على الجوانب الأساسية، كالاقرار بالأصول البيولوجية وقياسها، بل يتعدى إلى الإفصاح عن كل ما يتناسب مع التغيرات الحاصلة في البيئة الاقتصادية المحلية والدولية وأن يكون متوافقا وشاملا لكل ما تضمنته المعايير المحاسبية الدولية.

سابعا: عبد الوهاب نصر، مقال منشور بمجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، بني سويف، مصر، المجلد 03، العدد 01، 2015، بعنوان: (2)

محددات العلاقة بين معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبعض المؤشرات المالية لأداء شركات الإنتاج الداجني والحيواني المقيدة بالبورصة - دراسة تطبيقية

¹ - أشواق بن قدور، المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، 2021/08/30، <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/119695>

² - عبد الوهاب نصر، محدّدات العلاقة بين معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبعض المؤشرات المالية لأداء شركات الإنتاج الداجني والحيواني المقيدة بالبورصة - دراسة تطبيقية، 2021/08/30، <https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-866896>

استهدف البحث دراسة واختبار المحددات المؤثرة على العلاقة بين معلومات المحاسبة عن الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة وبعض المؤشرات المالية التي من أهمها: التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ومعدل العائد السنوي للأسهم ونسب الربحية والرفع المالي.

وتوصلت الدراسة إلى تأكيد تأثير حجم الشركة ونسبة الرفع المالي على العلاقة الإيجابية بين معلومات القيمة العادلة والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، وكذلك وجود أثر لنسبة الرفع المالي على العلاقة الإيجابية بين معلومات القيمة العادلة ومعدل العائد السنوي للأسهم.

وأوصت الدراسة هيئة الرقابة المالية إلزام شركات الإنتاج الزراعي والحيواني بتطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 35، وذلك لتلافي فجوة الممارسة الموجودة بشركات الإنتاج الداجني والحيواني والعمل على وجود نهج منسق وموحد فيما بين شركات نفس النشاط.

ثامنا: زينب محمد محمد سليم، مقال منشور بمجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، مصر، المجلد 18، العدد 4، ص ص: 50-77، بعنوان:⁽¹⁾

تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار

المحاسبي الدولي رقم 41

تهدف الدراسة إلى تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار الدولي رقم 41 ولقد تناولت الدراسة نظريا التأصيل العلمي للأصول البيولوجية في ضوء المعايير الدولية المصرية وعرض مفهوم الأصول البيولوجية والنشاط الداجني وخصائصها ومقوماتها، وبينت الدراسة الطبيعة المميزة للنشاط الداجني من مقومات النظام المحاسبي والركائز الأساسية لنجاح المشروعات.

وتوصلت هذه الدراسة إلى ما يلي: يعتبر النشاط الداجني في الوقت الحالي من القطاعات جاذبة للاستثمار والتي تحتاج إلى ضرورة الاهتمام بالجوانب المحاسبية لجذب المزيد من الاستثمارات، أما من ناحية المعالجة المحاسبية للنفقات النفقات اللاحقة على الاقتناء أو الاستحواذ المبدئي للأصل الداجني فيتم معالجتها محاسبيا وفقا للهدف من اقتناء الأصل سواء كان أصل ثابت أو متداول.

¹ - زينب محمد محمد سليم، تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار المحاسبي

الدولي رقم 41 2021/12/30 https://journals.ekb.eg/article_60201.html

وأوصت الدراسة بإلزام المنشآت الداجنة المصرية على نشر المعلومات المالية عن نشاطها لتعكس حقيقة المركز المالي وحقيقة نتيجة أعمالها لتساعد المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ القرارات الاستثمارية وضرورة قيام الجهات المصدرة للمعايير بتحديث معيار المحاسبة المصري رقم 35 ليتماشى مع التعديلات الصادرة على المعيار الدولي.

تسعا: جمانة حنظل التميمي، كفاح جبار حسن، مقال منشور بمجلة العلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، العراق، المجلد 8، العدد 31، نوفمبر 2012، بعنوان:⁽¹⁾

المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة

هدفت هذه الدراسة إلى إجراء مقارنة جوانب التشابه والاختلاف بين المعيار الدولي 41 والقاعدة رقم 11 العراقية، بالإضافة إلى مقارنة العراق بجميع الدول العربية في تبني قاعدة محاسبية تتعلق بالنشاط الزراعي.

وتوصلت هذه الدراسة إلى: ان العراق ومصر فقط وضعتا قاعدة خاصة للنشاط الزراعي على عكس بقية الدول العربية التي اعتمدت على المعيار الدولي رقم 41، بالإضافة إلى انه هناك اختلاف بين الاثنين في عملية قياس الموجودات البيولوجية اما في نطاق الاعتراف بهذه الموجودات فان المعيار الدولي والقاعدة العراقية متطابقتان إلا أنهما يحتاجان إلى توضيح أكثر، اما في مسألة الإفصاح عن الموجودات البيولوجية فنلاحظ ان المعيار والقاعدة ركزا على ان يكون الإفصاح بشكل واضح وانه يمكن تعديل القاعدة العراقية كاستخدام القيمة العادلة لقياس الموجودات البيولوجية وتقييمها.

وأوصت الدراسة بضرورة الاعتماد على المعايير الدولية في التطبيقات المحاسبية كونها تمثل الدستور للعمل المحاسبي والمعتمد من قبل دول العالم وحتى لا يكون هناك اختلاف بين التطبيقات المحاسبية المطبقة في العراق عنها في العالم.

عاشرا: محمد علي لطفي، وائل فوزى عبد الباسط، رشا محمد نبيل أمين، مقال منشور بمجلة العلوم البيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس، مصر، المجلد الحادي والأربعون الجزء الثاني، مارس 2018، بعنوان:

¹ - جمانة حنظل التميمي، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة، 2021/08/30، https://journals.ekb.eg/article_60201.html

استخدام اسلوب القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية بهدف زيادة كفاءة وفعالية القوائم المالية-

دراسة ميدانية

هدفت هذه الدراسة الى الكشف عن أثر استخدام اسلوب القيمة العادلة في تقييم الاصول البيولوجية، نظرا لما تتميز به الأصول البيولوجية من الأهمية النسبية في التنمية الاقتصادية للدولة، بالإضافة إلى تأثير الاصول البيولوجية بعوامل الطبيعة من عوامل جوية ووراثية وكذلك استخدام المواد الكيماوية والإصابة بالأمراض.

وتوصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج منها، القياس المحاسبي للأصول البيولوجية وفق القيمة العادلة يعمل على تحقيق كل من الكفاءة والفعالية المعلوماتية للقوائم المالية من خلال اظهار المخرجات الفعلية للأصول بقيمتها الحقيقية.

وأوصت الدراسة بضرورة توفير برنامج وقاية للأصول البيولوجية من خطر الآفات التي تصيبها لم تمثله من أهمية نسبية في قطاع التنمية الاقتصادية.

حادي عشر: وائل أحمد علي الشربيني، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، 2016 بعنوان: (1)

إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي من الأصول البيولوجية لتحسين جودة المعلومات المالية

هدفت الدراسة إلى اقتراح إطار للقياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية خلال دورة حياتها لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، في ظل مقترحات وتوصيات الهيئات المهنية والعلمية، نتيجة لما تواجهه الشركات الزراعية من صعوبات في القياس والإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية من اهتلاك ونفوق.

وتوصلت هذه الدراسة الى عدة نقاط أبرزها وجود اختلافات في معالجة مشكلات القياس المحاسبي للأصول البيولوجية في التطبيق بالبيئة المصرية تلك المشكلات التي لم ينص عليها معيار المحاسبة المصري رقم 35 وكذلك الدولي رقم 41، ويرى الباحث أن الاختلاف في معالجة المنتجات العرضية وبشائر الثمار الناتجة عن الأصل البيولوجي وإيرادات زراعة الخضروات في أرضية الحديقة قبل مرحلة الإثمار يؤدي إلى عدم مصداقية القوائم المالية وتقييم الأداء الداخلي للشركات الزراعية.

¹ - وائل أحمد علي الشربيني، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي من الأصول البيولوجية لتحسين جودة المعلومات المالية، 2021/08/20 https://journals.ekb.eg/article_239770_0.html

أوصت الدراسة بتطوير الإفصاح عن الأصول البيولوجية كاتجاه معاصر في الإفصاح المحاسبي وشفافية المعلومات المالية من خلال الإفصاح عن تنبؤات الإدارة وربطها بالمخاطر التي تواجه حيازة الأصول.

اثني عشر: إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، أطروحة دكتوراه فلسفة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، سنة 2015 بعنوان:⁽¹⁾

القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية

تناولت الدراسة القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية، هدفت الدراسة الى التعرف على تطبيق محاسبة التكاليف الزراعية وأثرها على القوائم المالية لشركة السكر السودانية، حصر وتحديد مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي لتكاليف الاصول الزراعية، تقييم مدى تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 في القياس والإفصاح عن تكاليف الاصول الزراعية في شركة السكر السودانية، تقديم معلومات لمستخدمي القوائم المالية للمساعدة في ترشيد اتخاذ القرارات، تتبع أهمية الدراسة من تعديل المؤشرات المالية المستخرجة من القوائم المالية بعد تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 الاصول البيولوجية باعتبار بعض النفقات الزراعية التي لم يفصح عنها في القوائم المالية كأصول زراعية.

وتوصلت هذه الدراسة الى عدة نتائج منها، يتميز النشاط الزراعي بمجموعة خصائص وقد أثرت هذه الخصائص على تعدد واختلاف عملية القياس والإفصاح المحاسبي، إن قياس الاصول البيولوجية في تاريخ الميزانية بقيمتها العادلة يؤدي الى التعبير عن قيمتها الحقيقية في تاريخ كل ميزانية، أظهر التحليل الوصفي للقوائم المالية المنشورة وبعد الإفصاح عن الأصول الزراعية التي لم يفصح عنها أثر على قرارات مستخدمي القوائم المالية.

أوصت الدراسة بالاعتماد على استخدام القيمة العادلة مسألة قياس للأصول الزراعية وتقييمها لكون القيمة العادلة أساسا يتماشى مع الواقع ويقيم الاصول بقيمتها الواقعية، ضرورة التركيز على مسألة الاعتراف بالأصول البيولوجية الزراعية والإشارة بشكل صريح، ووضح الى المكاسب والخسائر المتحققة عن الاعتراف بالأصول الزراعية، ضرورة تشجيع المنشآت الزراعية السودانية علي نشر المعلومات المالية عن نشاطها الزراعي بشكل يعكس حقيقة مركزها المالي وحقيقة نتيجة اعمالها.

¹ - إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم

المالية، 2021/08/30 <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/11819>

ثلاثة عشر: نواف فخر، حسان قيطيم، هنادل الجافي، مقال منشور بمجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد الثالث والعشرون، العدد 3، مارس 2001، بعنوان:⁽¹⁾

المحاسبة عن النشاط الزراعي وإمكانية تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في

جبله-سوريا

تناول البحث المحاسبة عن النشاط الزراعي، وإمكانية تطويرها، مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبله، وذلك من خلال دراسة الواقع الراهن للمحاسبة الزراعية، وإبراز عيوبه، والعمل على تطويره بشكل علمي ومنهجي من خلال إرساء نظام محاسبي متكامل الأركان، والمقومات، وبما يتلاءم مع خصائص النشاط الزراعي والعوامل المؤثرة فيه

قد تناول البحث المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف الزراعية، والمعالجة المحاسبية لكافة عناصر التكاليف الزراعية، والمحاسبة عن بعض الأنشطة الإنتاجية الرئيسية في المنشآت الزراعية كإنتاج المحاصيل وإنتاج الشتلات الزراعية، وإنتاج الفواكه والثمار كما تناول البحث أيضاً الرقابة، وتقييم الأداء في المنشآت الزراعية من خلال التركيز على المقومات الأساسية للرقابة وتقييم الأداء، وهذه المقومات هي: وجود نظام محاسبة تكاليف زراعية- بناء الموازنات التخطيطية - إيجاد نظام لتسعير التحويلات الداخلية.

يسلط البحث الضوء على الواقع المحاسبي الراهن في المنشآت الزراعية مبرزاً عيوبه، وثغراته المختلفة، ويبين أهمية إعادة بناء النظام المحاسبي القائم، وتطويره بما يتناسب مع طبيعة النشاط الزراعي، وخصائصه من جهة، وبما يكفل تحقيق رقابة، وضبط داخلي على عناصر التكاليف، وقياس نتيجة النشاط الاقتصادي بشكل صحيح، وتوفير البيانات التحليلية الملائمة، والمفيدة للإدارات، ولكافة الأطراف المستفيدة من المنشأة الزراعية من جهة أخرى.

يلعب النشاط الزراعي دوراً هاماً في عملية التنمية الاقتصادية، يتجلى بشكل رئيسي في العلاقات التشابكية بينه وبين القطاعات الأخرى، الصناعية، والتجارية والخدماتية، من خلال توفير المواد الأولية لكثير من الصناعات الغذائية، والتحويلية، وتخصيص الفائض الزراعي للتسويق، والتصدير الخارجي، وتشجيع القطاع الخدمي كقطاع النقل، والتحويل، وخدمات الصيانة، والإصلاح، وغيرها.

يتميز النشاط الزراعي ببعض الخصائص التي تحتم تصميم نظام محاسبة تكاليف زراعية يراعي تلك الخصائص

وهي:

¹ - نواف فخر، المحاسبة عن النشاط الزراعي وإمكانية تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبله-سوريا

- أ- كثرة المنتجات الزراعية، وتنوعها، ووجود المنتجات العارضة، وصعوبة توزيع التكاليف بين هذه الأصناف من ناحية، وبين المنتجات الرئيسية، والمنتجات العارضة من ناحية أخرى.
- ب- كثرة التحويلات الداخلية، وضرورة إيجاد الطريقة الملائمة لتسعيها.
- ت- اختلاف طبيعة بعض الأصول الثابتة الزراعية عن الأصول الثابتة المعروفة في المنشآت الأخرى.
- ث- هناك إشكالية حول تحديد بداية ونهاية الفترة المحاسبية التي تعد الحسابات الختامية على أساسها.
- ما تزال المنشآت الزراعية في القطر العربي السوري، تعتمد بشكل أساسي على الأنظمة المحاسبية المالية، وهناك غياب شبه كامل لأنظمة التكاليف الزراعية، والدليل على ذلك:
- افتقار هذه المنشآت إلى التقسيم الدقيق لمراكز التكلفة.
 - تتسم السجلات المستخدمة، بأنها سجلات إجمالية، ولا توجد سجلات تحليلية لعناصر التكلفة بالنسبة للأصناف المنتجة.

المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

بعد عرضنا للدراسات السابقة باللغة العربية سنتطرق إلى الدراسات السابقة باللغة الأجنبية التي أجريت في دول مختلفة، وذلك لإثراء الموضوع أكثر، وسنقوم بترتيبها أيضاً بناءً على تواريخ أعدادها بدءاً من الاحداث كما يلي:

1- Études à l'étranger mars Lynn van Bijon, **Implementation Guide for Fair Value Accounting for Vital Assets, Note for Ph.D., University of South Africa, juin 2016** :⁽¹⁾

تسعى هذه الدراسة الى بحث في الإبلاغ من حيث مبادئ معيار المحاسبة الدولي 41، أو ما يعادله، لم ينتج عنه نتائج مالية قابلة للمقارنة في الصناعة. هذا يرجع بشكل رئيسي إلى التقييم التحديات التي تمت مواجهتها والتكاليف الكبيرة لهذه التقييمات، مما يساهم في الفجوة النظرية التي تم تناولها في هذه الدراسة حيث تم تطبيق النظرية المعرفية تحديد كيفية تحسين اتساق وصحة وموثوقية التقييم العادل الأصول البيولوجية. فجوة المعرفة هي نتيجة التطبيق غير المتسق لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي 41 الذي ينتج عنه نتائج مالية لا تضاهي مما يضعف اتخاذ القرار من قبل مستخدمي هذه المعلومات، كانت نتائج الدراسة تحليلها ووضعها في سياقها لتطوير دليل تطبيق لمساعدة جامعي البيانات المالية لعرض النتائج على المستخدمين التي من شأنها تحسين اتخاذ القرار. هذا الدليل هو نتيجة تحقيق حول اتجاه الصناعة والمعايير الخاصة بكيفية تقييم الأصول الحيوية والإفصاح عنها والإبلاغ عنها في

¹ - Études à l'étranger mars Lynn van Bijon, **Implementation Guide for Fair Value Accounting for Vital Assets**.30/08/2021<https://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/assets/global-guide-okt-2013.pdf>

السنة تقارير، تقييم تحديات التقييم التي تمت مواجهتها وعوامل التقييم النظر وتواترها، تحليل مدخلات التقييم المطبقة ووضع سياق لتوقعات المستخدمين المختلفة عندما تكون هذه النتائج المالية تقييم. تضمن هذا التقييم تحليل المحتوى الاستقرائي، على أسس أخرى وضع سياق النظرية وتجميع النتائج في دليل تم اختباره على مختلف المستخدمين للتأكد من فائدتها وصلاحياتها، الغرض من الدراسة والمبادئ التوجيهية التي تم تطويرها هي تحديد كيفية تحسين الاتساق، صلاحية وموثوقية التقييم العادل للأصول الحيوية التي يمكن الحصول عليها إبلاغ الأرصد القابلة للمقارنة وتعزيز القرار بطريقة فعالة من حيث التكلفة عندما يتم تقديم معلومات مفصلة، ومن أهم نتائج هذه الدراسة:

- يوجد الاختلافات الأساسية بين المحاسبة الخاصة بكل بلد المعايير المطبقة للإبلاغ عن الأصول الحيوية ومتطلبات معيار المحاسبة الدولي 41.
- ينتج عن عدم توفر معلومات السوق نتائج مالية لا تضاهي في الأصول البيولوجية.
- قد يجد مستخدمو المعلومات المالية صعوبة في فهم التقارير ذات القيمة العادلة بسبب تعقيد معايير المحاسبة.
- النتائج المالية في القطاع الزراعي لا تضاهي بسبب تطبيق طرق التقييم المختلفة.
- يمكن تطوير قاعدة بيانات للرصد والإبلاغ عن جميع المسجلين المنظمات في كل بلد، يجب أن تحدد قاعدة البيانات هذه الأنشطة التشغيلية للمنظمة وكذلك الإطار المحاسبي المطبق، ينبغي لمنظمي المحاسبة والهيئات التنظيمية الأخرى الوصول إلى مثل هذه قاعدة البيانات.

2- Meritxell Miarons Blanco, **Historical cost versus fair value of biological assets: Relevance of accounting information**, universitat de Barcelona, PhD in Business, 2019⁽¹⁾

جاءت هذه الدراسة نتيجة لوجود نقاش مستمر ومتجدد، حول ملائمة استخدام القيمة العادلة مقابل التكلفة التاريخية، انطلاقاً من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، والذي يحدد أن الهدف من إعداد التقارير المالية هو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرار، مما يعني أن القيمة التنبؤية تتضمن معلومات حول المبالغ والتوقيت وعدم اليقين بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

¹ -Meritxell Miarons Blanco, **Historical cost versus fair value of biological assets: Relevance of accounting information** https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/667858/MMB_PhD_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y 30/08/2021

وتوصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

- يركز معظم النقاش الدائر حول القيمة العادلة على أهمية وموثوقية القيم المبلغ عنها للأدوات المالية.
- لا يوجد إجماع عام على المقاييس المفاهيمية لطريقة تقييم القيمة العادلة، ومن ناحية أخرى يجادل مؤيدو القيمة العادلة في أن ملائمة البيانات المالية لعملية اتخاذ القرار ستكون أفضل في ظل القيمة العادلة.
- يمكن تفسير ذلك من خلال حقيقة أن مستخدمي البيانات المالية يمكنهم تقدير أداء الإدارة في كل فترة، بالاقتران مع التغيرات في السوق، من ناحية أخرى، يؤكد المعارضون أن موثوقية التقارير المالية ستخفض بسبب الاعتراف الفوري في حساب الربح لأي تغيير في القيمة العادلة يؤدي إلى تقلب أعلى في النتيجة السنوية ومخاطر تنبؤ أعلى لمستخدمي البيانات المالية.
- يشير الأكاديميون وواضعو المعايير المحاسبية إلى أنه لا توجد فوائد واضحة ولا دليل تجريبي على ما إذا كانت الملائمة أو التقلب أو إدارة الأرباح قد تحسنت أو ازدادت سوءاً عند تطبيق تقييم القيمة العادلة، المناقشة والبحث التجريبي حول هذا الموضوع. علاوة على ذلك، لم يتم دراسة أهمية المعلومات المالية من حيث قدرتها على التنبؤ.

3-Edward Lee and Others, **Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China** London: University of Manchester, ACCA, paper published, 2013.⁽¹⁾

تبحث هذه الدراسة في تأثير تقارب معايير المحاسبة الصينية (CAS) مع اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أهمية قيمة المعلومات المحاسبية التي كشفت عنها الشركات المدرجة في الصين، وذلك انطلاقاً من تحليل أهمية قيمة العلاقة بين سعر السهم للشركات والمعلومات المحاسبية التي تصدرها.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج عدة منها، كلما ارتفع عدد الجمعيات المهنية المعدة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وكثرة فائدة الأرقام المحاسبية بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات أدى ذلك إلى تحسين قرارات المستثمرين الذين هم مجموعة من المستخدمين النهائيين للمعلومات المحاسبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى لم يتم تقديم دليلاً مباشراً على فائدة المعلومات المحاسبية للمستخدمين النهائيين في سوق رأس المال.

¹ -Edward Lee and Others, **Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China** London, https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/667858/MMB_PhD_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y 30/08/2021

وأوصت الدراسة بتوحيد المعايير المطبقة لأن أحد الاغراض الرئيسية للإبلاغ المالي هو توفير معلومات مفيدة لتقييم الشركات، وهناك تدابير أخرى من جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية في ادبيات البحوث المحاسبية.

4-C.O. Mgbame, Accounting Information and Stock Volatility in the Nigerian Capital Market- A Garch Analysis Approach International Review of Management and Business -Research, -vol. 2 -issue.1, march 2013.⁽¹⁾

هدفت الدراسة إلى تحديد الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وتحديد أهم العوامل المؤثرة على تقلبات الاسهم في اسواق المال النيجيرية، وذلك انطلاقاً من أن المعلومات المحاسبية المنشورة في اسواق المال تفتقر إلى الإفصاح الكافي عن البيانات المحاسبية التي أعدت على أساسها الحسابات، وأن المنشأة في قوائمها المالية تظهر الأداء الفعلي دون الاهتمام بالإفصاح الكافي عن المعلومات التي توفرها التقارير، والمعلومات المحاسبية التي تؤثر على نتائج العملية الحسابية.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هنالك نتائج أساسية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية حتى تكون ملائمة ومفيدة في تقلبات الاسهم، تعد القوائم المالية في الشركات وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار في الاسهم أدى الى تطور وتحسين المعلومات المحاسبية على خبرة متخذه وليس على المعلومات المحاسبية فقط.

أوصت الدراسة بضرورة فهم وتحليل التقارير المالية حتى تتم الاستفادة القصوى منها، وضرورة التكامل بين نظام المعلومات المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى بالشركة، سبل تطوير عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالأسهم لدى الإدارة العليا في القطاع العام أو الخاص يجب أن يكون على نحو علمي.

5 -Ashford C. Chea, Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements International Journal of Business and Social Science, Vol. 2 No. 20; November 2011.⁽²⁾

¹ - C.O. Mgbame, Accounting Information and Stock Volatility in the Nigerian Capital Market- A Garch Analysis Approach International Review of Management and Business 30/08/2021 <http://lib.unnes.ac.id/22298/1/4111411007-s.pdf>

²-Ashford C. Chea, Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements International Journal of Business and Social Science 30/08/2021 https://ijbssnet.com/journals/ Vol_2_No_20_November_2011/3 .pdf

تهدف الدراسة إلى دراسة القضايا المتعلقة بحاسبة القيمة العادلة بالتركيز على محاسبة القيمة العادلة والإبلاغ المالي في الشركات وأثر ذلك على قرارات مستخدمي البيانات المفصّل عنها في القوائم المالية، من خلال دراسة المعيار المحاسبي رقم 157 محاسبة القيمة العادلة، والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، وضع إطار لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية وفق البيان FAS157 والشروط المنصوص عليها لقياس القيمة العادلة الإفصاح عنها، وأن اتباع المحاسبة على أساس القيمة العادلة يعد أكثر ملائمة لأغراض الإفصاح المالي، وأن قياس الأدوات المالية والبند خارج الميزانية العمومية والاعتراف بتلك القيم في القوائم المالية، جنباً إلى جنب مع الإفصاح الكافي يؤدي إلى توفير المعلومات اللازمة للتقييم الصحيح لتعرض المؤسسات للمخاطر.

6 -Tarawneh. K & Aldahiyat. M, **The quality of accounting disclosure system in Jordan: A comparison with advanced disclosure systems** Mu'tah Lil-Buhuth wad-Dirasat, Humanities and social sciences series, 2011, Vol.26, No.4.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام الإفصاح المحاسبي في الأردن من الجانب القانوني والتطبيقي، فالجانب القانوني يتعلق بفحص مستوى الإفصاح المنصوص عليه وفق التشريعات الأردنية مقارنة بمستوى الإفصاح المنصوص عليه بالتشريع الأمريكي الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، أما الجانب التطبيقي يتعلق بتقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مستوى الإفصاح في التشريع الأردني يتطابق مع مستوى الإفصاح المنصوص عليه بالتشريع الأمريكي بنسبة 37%، وأن مستوى الإفصاح من الناحية التطبيقية يتفق مع مستوى الإفصاح المنصوص عليه وفقاً لمعيار العرض والإفصاح الدولي رقم (1) بنسبة 57%، وبالتالي فإن النتائج تشير إلى أن جودة الإفصاح المحاسبي في الأردن غير كافية وتحتاج إلى تعديلات جوهرية.

7- Josep Maria Argilés-Bosch, Meritxell Miarons, Josep Garcia-Blandon, Carmen Benavente & Diego Ravenda; **Usefulness of fair valuation of biological assets for cash flow prediction**, Spanish Journal of Finance and Accounting, 2017⁽¹⁾

¹ -Rute Gonçalves, Patrícia Lopes, Russell Craig; **Value relevance of biological assets under IFRS**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 29 30/08/2021 <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951817300514>

هدفت هذه الدراسة إلى البحث حول أهمية المعلومات المحاسبية عندما يتم قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة، ومقارنتها بالتكلفة التاريخية وفق مدخل التدفقات النقدية، من خلال اختبار عينة دولية من الشركات ذات الأصول البيولوجية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أبرزها ما يلي: أن الأصول البيولوجية تؤثر على عدم القدرة على التنبؤ عندما يتم قياسها بالتكلفة التاريخية، في هذه الحالة تقل قدرة البيانات المحاسبية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية مع زيادة نسبة الأصول الحيوية على إجمالي الأصول، إن التقييم بالقيمة العادلة يحول هذا التأثير السلبي للأصول الحيوية إلى تأثير إيجابي، نجد أنه عندما يتم قياسها بالقيمة العادلة، تتحسن دقة التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية مع زيادة نسبة الأصول الحيوية إلى إجمالي الأصول، هذا الدليل قوي لمختلف مقاييس دقة التنبؤ.

8-Rute Goncalves, Patrícia Lopes, Russell Craig; **Value relevance of biological assets under IFRS**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 29, 2017.⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن أهمية القيمة لمحاسبة القيمة العادلة للأصول البيولوجية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم 41 الزراعة، باستخدام 389 ملاحظة خاصة خلال الفترة الممتدة من 2011 إلى 2013 لشركات مدرجة في 27 دولة، ومعرفة مستويات الإفصاح فيها، مستعينة في ذلك بنموذج أولسون للتقييم المحاسبي.

وتوصلت الدراسة إلى أن المبالغ المعترف بها للأصول البيولوجية أكثر أهمية بالنسبة للشركات التي تظهر مستويات إفصاح أعلى وفقاً لتصنيف الأصول البيولوجية المستخدم في معيار المحاسبة الدولي 41، بالإضافة إلى ذلك فإن أن المستثمرين يقدرون الأصول الحيوية المعترف بها، لكنهم يفعلون ذلك بشكل مستقل عن مستوى الإفصاح المقابل، أحد التفسيرات المحتملة هو أن هناك عادة سعر سوق متاح للأصول البيولوجية الاستهلاكية لأنها تباع عادة على المدى القصير. في المقابل، يتم الاحتفاظ بالموجودات البيولوجية لحاملها لفترة ممتدة وبالتالي ليس من السهل الوصول إلى القيمة العادلة المقابلة وبالتالي، فإن أي معلومات إضافية يتم الإفصاح عنها حول الأصول البيولوجية لحاملها تكون مفيدة وبالتالي، فإن المستثمرين يقدرون الأصول الحيوية التي تحملها الشركات التي تظهر مستويات أعلى من الإفصاح عن الأصول البيولوجية.

¹-Rute Goncalves, Patrícia Lopes, Russell Craig; **Value relevance of biological assets under IFRS**, 30/08/2021 <https://ideas.repec.org/a/eee/jiaata/v29y2017icp118-126.html>

9-Sarmite Rozentale, Maira Ore ; **Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions**, Journal of Modern Accounting and Auditing, ISSN 1548-6583, January 2013, Vol. 9, No. 1.⁽¹⁾

تهدف هذه الدراسة إلى البحث عن طرق التقييم التي يمكن أن تعتمد عليها المؤسسة الزراعية لأصولها البيولوجية، من المساهمة في اتخاذ القرار ذي الطابع الاقتصادي من قبل مستخدم البيانات المالية، ومؤشرات تحليل العمليات المالية، ومقارنة منشآت القطاع وتقييم قيمة الشركة والضرائب على نشاطها الاقتصادي والبيانات الإحصائية للقطاع الزراعي، من خلال استخدام طريقة التدفق النقدي المخصوم كبديل عن طريقة التكلفة التاريخية.

وتوصلت الدراسة إلى أن الاعتراف بالأصول البيولوجية في محاسبة الشركة فقط عندما يكون من المتوقع أن تتدفق المنافع المستقبلية المرتبطة بهذه الأصول إلى المؤسسة، بالإضافة إلى أن تطبيق طرق تقييم الأصول والمنتجات البيولوجية التي تم الحصول عليها منها قيمًا مختلفة في العديد من بنود حساب الربح والخسارة مما يؤدي إلى نتائج مختلفة في تحليلات البيانات المالية وقيمة الشركة والحساب الضريبي من الأنشطة الاقتصادية، وهو يترك أثرًا على القرارات الإدارية التشغيلية والاستراتيجية والبيانات الإحصائية للقطاع الزراعي الحكومي.

10- Hana BOHUŠOV, Patrik SVOBODA, Danuše NERUDOV ; Bohušová H., Svoboda P., Nerudová D: **Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue?**, Agric. Econ. – Czech, 2012, 58: 520-532.

تهدف هذه الورقة إلى تحديد العقبات المحتملة في التطبيق العملي لمعيار المحاسبة الدولي 41 (معيار المحاسبة الدولي 41) واقتراح الطرق الممكنة للتخلص منها، من خلال تحديد خصائص الإنتاج الزراعي والأصول البيولوجية والتحول البيولوجي، تم اقتراح طرق أكثر ملاءمة للتعرف عليها وقياسها وإعداد التقارير عنها كبديل للعلاجات الحالية.

وتوصلت الدراسة إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعتبر النشاط الزراعي مختلفًا تمامًا عن الأنشطة الأخرى التي يتم إجراؤها من أجل الوصول إلى الأرباح التي تعكس المعالجات المنهجية للاعتراف بالأصول البيولوجية والإبلاغ عنها والتحول البيولوجي والإنتاج الزراعي بشكل من التفصيل، وبالتالي الوصول إلى القيمة المعلوماتية القصوى لمؤشرات النشاط الزراعي للقرار الاقتصادي للمستخدمين الخارجيين.

¹-Sarmite Rozentale, Maira Ore, **Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions**, 30/08/2021 <https://www.proquest.com/info/openurldocerror>

11- Kamaruzzaman Muhammad, Erlane K Ghani; **A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal**, Journal of Agricultural Studies, Volume 2, N° 1, 2014, Pages 16-26.⁽¹⁾

ناقشت هذه الورقة معيار المحاسبة الدولي 41 مع التركيز بشكل خاص على محاسبة الأصول البيولوجية لحاملها في ماليزيا، من عرض المخاوف التي أثارها الأطراف المختلفة حول قابلية تطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 41 على الأصول الحيوية لحاملها، خاصة فيما يتعلق باستخدام القيمة الحالية لنموذج التدفقات النقدية الصافية المستقبلية لتحديد القيمة العادلة لفئة معينة من الأصول الحيوية، تفترض هذه الورقة أن هناك طريقة لتطوير نموذج القيمة العادلة من خلال تحديد العوامل التي تؤثر على القيمة العادلة للأصول الحيوية لحاملها، من المأمول أن تساعد نتائج الدراسة المقترحة في تطوير نموذج بديل للقيمة العادلة في تقييم الأصول الحيوية لحاملها، وبالتالي تؤدي إلى حوكمة مؤسسية جيدة على وجه التحديد فيما يتعلق بتحسين الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

وتوصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن تطوير نموذج القيمة العادلة سيسمح لمعدي البيانات المالية باستخدام نموذج في تحديد القيمة العادلة للموجودات الحيوية لحاملها، بدون نموذج القيمة العادلة؛
- قد يتعين على معدي البيانات المالية الاستعانة بمقيم محترف لمساعدتهم في تقييم الأصول الحيوية التي تحملها في كثير من الأحيان وعليه قد تنطوي هذه المشاركة على تكلفة مشاركة عالية يمكن أن تصبح عبئاً على الشركات؛
- إن توافر نموذج للقيمة العادلة يمكن أن يخفف من عبء إشراك مثنين محترفين لأداء مهمة تقييم الأصول البيولوجية التي تحملها.

12- J. Hinke, M. Stárová; **Application Possibilities and Consequences of Biological Assets and Agricultural Produce Reporting in Accordance with IFRS Principles in the Czech Republic**, Czech University of Life Sciences Prague, Faculty of Economics and Management, AGRIS on-line Papers in Economics and Informatics, Volume 5, N° 4, 2013.⁽²⁾

¹ -Kamaruzzaman Muhammad, Erlane K Ghani; A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal, Journal of Agricultural Studies 30/08/2021 <https://www.macrothink.org/journal/index.php/jas/article/view/4630>

² -J. Hinke, M. Stárová; Application Possibilities and Consequences of Biological Assets and Agricultural Produce Reporting in Accordance with IFRS Principles in the Czech Republic 30/08/2021 <https://ageconsearch.umn.edu/record/162249>

جاءت هذه الورقة لمناقشة إشكالية عدم توافق القانون التشيكي الوطني المنظم للمحاسبة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولهذا السبب وانطلاقاً من عدم تطابق جميع البيانات المالية المجمعة وفقاً للوائح التشيكية مع نظيرتها وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبالتالي فقد يواجه المستثمرون المحتملون العديد من مشاكل لأجل العثور على معلومات صحيحة، وعليه فقد جاءت هذه الدراسة لتحليل وتقييم التسجيل المحاسبي والإبلاغ عن الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية في كلا نظامي المحاسبة، من خلال توضيح الاختلافات الجوهرية.

وتوصلت هذه الورقة إلى وجود شكوك من قبل المستثمرين المحتملين في استخدام القيمة العادلة كأساس لقياس الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية وفق التشريعات المحاسبية لدولة التشيك.

المطلب الثالث: عرض لنقاط التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة

بعد عرض لأهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، ارتئينا من خلال هذا العنصر التطرق لعرض أهم نقاط التوافق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أولاً: أوجه تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات التي تطرقت لمتغير من متغيرات الدراسة سواء كان المستقل أو التابع، فنجد دراسة كل من "حنان لونيس، عيسى براق، أشواق بن قدور" مست موضوع بحثنا من حيث بيئة الدراسة وهي البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد اتفقت فيما بينها مع درستنا في أن هناك مشاكل وصعوبات في تطبيق المحاسبة الزراعية، ولعل من هاته الاسباب ان النظام المحاسبي المالي لم بتخصيص قوائم مالية للقطاع الزراعي مواكبة للتطورات الدولية.

ثانياً: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

كما توجد دراسات تشترك مع دراستنا في بعض النقاط، في المقابل لا بد من ان تكون هناك دراسات تختلف عن دراستنا، وفيما أبرز نقاط الاختلاف:

✓ تختلف دراستنا عن الدراسات الأجنبية في أن الأخيرة أعدت في بيئات مالية متطورة، وخلصت إلى أنه لتطبيق محاسبة الأصول البيولوجية لا بد له من توفر اسواق مالية كفؤة.

✓ أشارت بعض الدراسات إلى بعض المشاكل ولكنها لم تضعها موضوع الدراسة والتحليل مثل مدى إمكانية تطبيق محاسبة الأصول البيولوجية في البيئة الجزائرية في ظل عدم كفاءة سوق الجزائري.

✓ وبشكل عام اختلفت جميع نتائج الدراسات السابقة سواء الخاصة بالأصول البيولوجية بمختلف فروعها أو القيمة العادلة أو بالإفصاح وذلك لأن كل دراسة لها وجهة نظر معينة.

ثالثا: ما يميز الدراسة

يستنتج الباحث من تحليل الدراسات السابقة هذه الملاحظات:

- ✓ ان الدراسة الحالية تميزت بتشكيلة مختلفة من المتغيرات المستقلة للدراسة عن الدراسة السابقة، حيث حاولت الدراسة الحالية ان تغطي مختلف المتغيرات التي استخدمتها الدراسات السابقة من أجل الحصول على نتائج شاملة حيث تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الهدف الرئيسي لكن تختلف عنها في زمان ومكان اجرائها بالإضافة الى المنهج المتبع.
- ✓ بالرغم من تواصل هذه الدراسة مع غيرها من الدراسات السابقة، إلا أنها تتميز عن غيرها في استخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات لقياس مساهمة النظام المحاسبي المالي على وجه التحديد في تقييم الأصول البيولوجية.
- ✓ بالرغم من النتائج المختلفة التي توصلت اليها الدراسات السابقة، فإن دراستنا سعت الى تقديم نتائج أوضح وأشمل والتي نحاول من خلالها ان نساهم في موضوع قياس وتقييم الأصول البيولوجية، خاصة في بيئة الدول العربية وبالتحديد الجزائر.
- ✓ تشكل مساهمة أخرى في أدبيات الفكر المحاسبي، حيث تدرس موضوعا مثيرا للاهتمام لدى كل الأطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة.

خلاصة الفصل الأول

ان التطورات الاقتصادية والتغيرات السياسية العالمية والاقليمية التي شهدتها عقد الثمانينات في القرن الماضي انعكست بشكل كبير على مختلف الانشطة الموجودة في المجتمع. وبعد محاولة معظم دول العالم (منها الجزائر) انتهاج نظام سوق و إعطاء فرصة للقطاع الخاص بممارسة دوره بشكل اكبر في التنمية الاقتصادية فبدأت تظهر التحديات امام الممارسين لمهنة المحاسبة .

مع ازدياد حجم عمليات التجارة الدولية واتساع نطاقها وظهور الأسواق المالية، أصبح المستفيدون من المعلومات المحاسبية يتوزعون على دول مختلفة مما فرض حاجة ماسة لإنتاج معلومات مالية على مستوى عالٍ من المصداقية، تتوفر فيها جميع الخصائص النوعية لتصبح مفيدة لجميع المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبالتالي لابد من الاهتمام بتطبيق معايير محاسبية موحدة لهؤلاء المستخدمين، ومن هنا تنبع أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل معدي ومستخدمي البيانات المالية.

من خلال ما سبق تناولنا في دراستنا للفصل الأول الجانب النظري لاهم الإصلاحات لنظام المحاسبي الجزائري وكذا توجهاته في ظل المعايير الدولية كما تم عرض اهم طرق القياس المحاسبي وانعكاساتها على الإفصاح المحاسبي للأصول البيولوجية وكيفية معالجتها كما تم ايضا استعراض مجموعة من الدراسات السابقة الأكاديمية منها والبحثية.

الفصل الثاني:

دراسة حالة شركة SARL

LADER AMAN للأمن

والوقاية

تمهيد :

تطرقنا في الفصل النظري الى ابراز اسهامات المخطط المحاسبي المالي SCF في معالجة الأصول البيولوجية وذلك من خلال اعترافه بوجود هذا النوع من الأصول وكذا توضيح المبادئ والاهداف المحاسبية في هذا الجانب كما تطرقنا من جهة ثانية الى وجهة نظر المعيار المحاسبي المالي رقم 41 في معالجة هذا الجانب من الأصول وكذا تسليط الضوء على الاختلافات الموجودة بينه وبين المخطط المحاسبي المالي من خلال ما سبق فقد اجتهدنا نحن اصحاب البحث وللإجابة عن السؤال الرئيسي والمتمثل في كيفية حساب الاهتلاك للأصل البيولوجي وكدى الاسئلة الفرعية الاخرى ومن اجل الامام اكثر بالجوانب الرئيسية لموضوعنا وازافتنا وتدعيما الى الجانب النظري وازفاء لمبدئ الواقعية على هاته الدراسة سنقوم بدراسة حالة تطبيقية في هذا الفصل شركة الأمن ليدر أمان الى تقسيم هذا الفصل الى العناصر التالية:

المبحث الاول: تقديم عام لشركة SARL LADER AMAN

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لشركة SARL LADER AMAN

المبحث الاول: تقديم عام لشركة SARL LADER AMAN

تعتبر شركات الامن والوقاية من أهم الشركات المستحدثة في قطاع الخدمات وتهدف هذه الشركات الى تقديم خدمات في شتى اختصاصات القطاع مثل (خدمات الحراسة للأصول البيولوجية، خدمات كراء معدات الامن مثل سيارات المصفحة الأمنية، توظيف عمال حراسة وخاصة مع البنوك.....الخ)

المطلب الاول: التعريف بالشركة

شركة SARL LADER AMAN هي شركة رائدة في القطاع الأمني بشكلها القانوني ش.ذ.م.م (شركة ذات مسؤولية محدودة)، ومكونة برأسمال اجتماعي قدره 100 000 000 دج، حيث أن مالك هذه الحصص كلهم يحملون جنسية جزائرية، تنشط الشركة في جميع ربوع الوطن بقرها الرئيسي بالجزائر العاصمة يعمل في شركة ليدر أمان للأمن والخدمات فريق متخصص في ادارة اعمال الامن والحراسة على مستوى عالي من الأداء المهني والتقني ويتميز بقيادته الامنية المختارة ممن سبق لهم العمل بوزارة الداخلية بالإضافة إلى نخبة من قيادات القوات المسلحة مما اكسبهم الخبرات المؤهلة لتقديم الخدمات الأمنية المناسبة لكافة الاعمال في القطاع الصناعي والتجاري والخدمي بالتخطيط والامداد والتدريب والمتابعة والشركة في تقديمها هذا قدرة على تحقيق ما سبق بالأداء العملي الذي يشهد بذلك.

المطلب الثاني: أهداف واهمية شركة SARL LADER AMAN .

أولاً: أهداف

تعتبر هذه الشركة من اهم الشركات على المستوى المحلي وخاصتا في مجال خدمات الامن والوقاية وتسعى من خلال ذلك لتحقيق عدة اهداف نذكر منها ما يلي:

- توفير أمان أكثر للرجال أعمال.
- التطوير في خدماتها من خلال إدخال التكنولوجيا الحديثة.
- ضمان خدمات ذات جودة واثقان لتضفي مصداقية وامن في الأمن.
- خلق مناصب عمل جديدة والذي يحقق.
- خلق ميزة تنافسية بين الشركات الناشطة في هذا المجال.

ثانياً: أهمية

للشركة SARL LADER AMAN أهمية كبيرة في مجال الأمن اذ تقدم كثير من الخدمات الأمنية ونذكر أهميتها من خلال:

- توفر الخدمات الأمنية الخاصة شاملة تهدف بوجه عام الى حماية وتأمين الناس والبضائع والأماكن والمواضع والاحداث والعمليات والمعلومات من المخاطر.
- يقوم بالخدمات الأمنية المدنية الخاصة أشخاص اعتباريون أو طبيعون.
- يقدمون الخدمات الأمنية الخاصة هم جهات متعددة تخضع للوائح تنظيمية
- يمكن أن تكون الخدمات أمنية الخاصة خدمات وقائية أو داعمة للأجهزة تنفيذ القانون العمومي.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة SARL LADER AMAN

يوضح الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لشركة SARL LADER AMAN للأمن والوقاية وبمختلف الاقسام والمستويات المشكلة لها.

الشكل رقم (2_1): الهيكل التنظيمي لشركة SARL LADER AMAN



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق بالشركة.

وتتمثل مهام اقسام شركة SARL LADER AMAN فما يلي:

- 1- **المدير العام:** يملك كل الصلاحيات التسييرية المتمثلة في اتخاذ القرارات الهامة بالشركة.
- 2- **نائب المدير العام:** لإشراف على تسيير أمور الإدارات كاملة في المعمل ومتابعة تحقيق أهداف الشركة التي يضعها مجلس الإدارة والتواصل مع كافة الإدارات لمتابعة تنفيذ الخطة والعمل بالتعاون مع كافة الإدارات
- 3- **السكرتارية التنفيذية:** قوم بأعمال السكرتير أو المساعد الإداري بالإضافة إلى عدة مهام أخرى مثل: التنسيق المكتبي، التفاعل مع البائعين، طلب المنتجات، إنشاء قاعدة البيانات ولها مهام تنظيم شؤون ومصالح مكتب المدير العام لتحديد المواعيد الترتيب الامضاءات الخ.
- 4- **الموارد البشرية:** تتكون من رئيس المصلحة مع مساعديه ومن أبرز مهامها تتمثل في:
 - تنفيذ ومتابعة ورقابة مخططات عملية التوظيف.
 - تكوين وتأطير مستخدمين الشركة حسب احتياجات.
 - تخطيط الاحتياجات من العمالة المستقبلية.
 - حفظ مختلف الوثائق الادارية الخاصة بالمستخدمين ومتابعتها.
 - تسيير واعداد كشوف ورواتب واجور المستخدمين.
- 5- **مصلحة المحاسبة والمالية:** وهي تتكون من رئيس المصلحة ومساعديه ومن مهام هذه المصلحة بالشركة هي:
 - تنظيم الطلبات المباشرة والغير مباشرة والمؤكد.
 - اعداد الفواتير الخاصة بالطلبات المؤكدة.
 - ارسال الفواتير بتاريخ التحديد الى الزبائن.
 - تولي كل ما يتعلق بالشؤون المالية والمحاسبية.
- 6- **مصلحة الخدمات و ابرام العقود:** وهي مكونة من رئيس مصلحة ومساعدين من مهامه:
 - مراقبة و متابعة العقود الخاصة بعمليات الخدمات.
 - القيام بعمليات تنظيم وتسيير شؤون الطلبات المباشرة والغير مباشرة.
 - الوقوف على فعالية واداء الخدمات بأكمل وجه.

7- **مندوب العلاقات العامة:** لمسؤول عن عمليات التواصل التي تتم داخل المؤسسات، بين موظفي المؤسسة أو خارجها، مثل المؤسسات أو الشركات الأخرى والصحفيين أو الجمهور، فهو يُعتبر المتحدث باسم المؤسسة، حيث يعمل على التفكير والابتكار

8- **منسق التدريب:** وهي مشكلة من رئيس المصلحة ومساعديه ومن مهام هذه المصلحة:

- رسم خطط وجدول التدريب
- تنظيم وتخطيط الاحتياجات التدريبية المستقبلية.
- تصميم برامج التدريب وتطويرها من خلال الاستعانة بمصادر خارجية أو داخلية للمؤسسة
- اختيار أساليب التدريب المناسبة
- ويقوم بالتواصل مع المديرين لتحديد احتياجات التدريب ورسم خطط التنمية للفرق والأفراد وهو المسؤول عن إدارة وتصميم وتطوير وتنسيق وإجراء جميع البرامج التدريبية

9- **مشرف الحراسة:** يقوم مشرف الحراسة ب العديد من المعلومات

- مراقبة الحراس من ناحية حضورهم وأنصرهم والتأكد من تواجدهم في موقع الحراسة.
 - تحضير الحراس وأرسال تقاريرهم للإدارة المسؤولة عنهم.
 - مراقبة المواقع الموكل بها وأشعار الإدارة عن أي شيء غريب يخل بالأمن أو السلامة العامة.
- 10- **غرفة العمليات:** الكيان بكافة معداته البشرية والمادية والمعنوية المعني بالتعامل مع جملة من المواقف الأمنية تعاملات اتصاليا وذلك بتوفير الصلة بين متخذ القرار فردا كان أم جماعة وبين القائمين على تنفيذ القرار عمليا لمعالجة الموقف الأمني في الميدان

11- **حراس الأمن:** هو الشخص المكلف بحراسة المنشأة والحفاظ على سلامة وأمن موظفيها وأموالها وممتلكاتها ووقايتها من السرقة والاعتداء أو حصول أي أضرار مادية ومعنوية لها.

12- **منسق الأول للعمليات:** المشاركة في التخطيط، وأيضا اعداد البرامج التنفيذية لإدارة الموارد البشرية.

- يقوم أيضا بتنفيذ وتخطيط كل البرامج التنفيذية الخاصة بالموارد البشرية.
- كما انه يقوم بتحرير كل القرارات التي لها علاقة بالتوظيف او حتى بالاستقالات والاجازات وغيرها من الأشياء.
- كما ان عليك ان يقوم بالتأكد والتطبيق لكل القواعد الإجرائية وأيضا القانونية الخاصة بالعمالة وأيضا العمال.

المطلب الرابع: عمليات ومعدات شركة SARL LADER AMAN

أولاً: عمليات SARL LADER AMAN

- ✓ تتولى هذه الإدارة اجراء المعاينة الفنية للمواقع المختلفة ودراسة الاحتياجات الفنية الفعلية من افراد ومعدات وتصميم خرائط للمواقع وعمل خطة التأمين ودراستها مع العميل.
- ✓ تتولى متابعة انتظام الخدمات بمواقعها على مدار اليوم.
- ✓ سرعة توجيه الدعم اللازم لأي موقف طارئ قد يحدث بأي موقع.
- ✓ مواكبة التطور والتحديث المستمر في مجالات الأمن المختلفة.
- ✓ رسم السياسات المستقبلية ومدى امكانية التحديث والتطوير في مجالات الأمن المختلفة.
- ✓ تعمل غرفة العمليات على مدار 24 ساعة لتلقى البلاغات والاضطرابات.

ثانياً: معدات شركة SARL LADER AMAN

تشرف شركة ليدر أمان للأمن والخدمات بعرض خدماتها الامنية بهدف التعامل في مجال الخدمة الامنية على مستوى عالي من الاداء المهني مع توفير العمالة اللازمة في إطار من التعاون والمصالح المشتركة بيننا وبين الشركات والبنوك.

- كشك الارتكاز الأمني.
- بوابة امنية للكشف عن المعادن: جانبي البوابة شكل انسيابي - ريموت كونترول - اذار صوتي وضوئي.
- جهاز كشف عن المعادن للحقائب: (لا يمرر المعادن - الذهب - الحديد - الرصاص - الفضة).
- الكواشف اليدوية: كاشف يدوي للكشف عن المعادن - حساسية عالية - خاصية اهتزاز.
- مرآة التفتيش أسفل السيارة: مرآة محدبة مجهزة للتفتيش أسفل السيارة مزودة بعجل ووسيلة اضاءة.
- بوابات الخراجات: تعمل برفع الزراع ذات حركة رأسية أو افقية أو مفصلية تصلح في اماكن الحركة الخفيفة.
- اجهزة الحضور والانصراف بالبصمة: ماكينة حضور وانصراف شاملة قارئ بصمة والبرنامج اللازم للتشغيل والعدسة غير قابلة للخدش.
- نظام انتر كوم.

➤ أنظمة مراقبة تعمل على التلفزيون والكمبيوتر: كاميرات ابيض واسود - كاميرات ألوان - كاميرات على شكل عين سحرية - كاميرات رؤية ليلية - كاميرات زوم متحركة - كاميرات زوم ثابتة - وحدات التحكم في الكاميرات. هذه الكاميرات تصلح للمكاتب ودور الحضانه والفيلات والممرات الداخلية والغرف واماكن الاستقبال وتعمل داخل وخارج الاماكن المغلقة كما تصلح للبوابات والاسوار ومراقبة الاماكن المفتوحة.

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لشركة SARL LADER AMAN

تعتبر الأصول البيولوجية من أهم الأصول الاقتصادية في المؤسسة الاستثمارية كانت او الاستهلاكية فكلاهما مهم داخل المؤسسة والاهم فيهما هو كيفية تحديد القيمة المحاسبية الصافية لهما لان الإفصاح المحاسبي لهذا النوع من الأصول له عدة إشكالات ومن أهمها تحديد الإهلاكات وخسائر القيمة لانهما هما أساس تقييم الأصل البيولوجي داخل المؤسسة لهذا حاولنا عرض القوائم المالية للواقع الملموس لشركة SARL LADER AMAN المختصة في مجال الامن والوقاية وهي محل الدراسة.

المطلب الأول: عرض قائمة المركز المالي (جدول الميزانية)

أولاً: جانب الاصول

جدول رقم (2-1): جانب أصول الميزانية لسنة 2020

أصول	المبالغ الاجمالية	اهتلاكات /مؤونات	الصافي
الأصول الغير الجارية			
فارق بين الاقتناء-المنتوج الإيجابي أو السلبي			
تثبيتات المعنوية			
تثبيتات عينية			
أراضي			
مباني			
تثبيتات عينية أخرى	80, 532,151	18, 401,368	62, 130,783
تثبيتات ممنوح امتيازها			
تثبيتات يجرى امتيازها			

تشيئات مالية			
			سندات موضوعة موضع معادلة
			مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها
			سندات أخرى مثبتة
			قروض وأصول مالية أخرى غير جارية
			ضرائب مؤجلة على الأصول
62, 130,783	18, 401,368	80, 532,151	مجموع الأصول غير الجارية
			أصول جارية
11, 718,196		11, 718,196	مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ
			حسابات دائنة واستخدامات مماثلة
70, 937,164		70, 937,164	الزبائن
			المدينون الآخرون
4, 659,227		4, 659,227	الضرائب وما شبهها
			حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة
			الموجودات وما شبهها
			الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى
21, 539,981		21, 539,981	الخزينة
108, 854,568		108, 854,568	مجموع الأصول الجارية
170,985,351	18, 401,368	189, 386,719	المجموع العام للأصول

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ثانيا: جانب الخصوم

جدول رقم (2-2): جانب خصوم الميزانية لسنة 2020

2020	الخصوم
	رؤوس الأموال الخاصة
100.000.000	رأس مال تم إصداره
	رأس مال غير مستعان به
	علاوات واحتياطات-احتياطات مدمجة
	فوارق إعادة التقييم
	فارق المعادلة
35, 479,434	نتيجة صافية-نتيجة صافية حصة المجمع
-2, 138,082	رؤوس أموال أخرى /ترحيل من جديد
	حصة الشركة المدمجة
	حصة ذوي الأقلية
133, 341,352	المجموع 1
	الخصوم غير الجارية
	قروض وديون مالية
	ضرائب (مؤجلة ومرصود لها)
	ديون أخرى غير جارية
	مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا
133, 341,352	مجموع الخصوم الغير جارية
	الخصوم الجارية
30, 311,661	مورد وحسابات ملحقة
5, 869,181	ضرائب
1, 463,157	ديون أخرى
	خزينة سلبية
37,643,999	مجموع الخصوم الجارية
170,985,351	مجموع عام للخصوم

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

المطلب الثاني: عرض قائمة الدخل (جدول النتائج).

جدول رقم (2-3): جدول حسابات النتائج لسنة 2020

عنوان	2020
رقم الأعمال	83, 997,076
تغير مخزونات المنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	
الإنتاج المثبت	
إعانات الاستغلال	
إنتاج السنة المالية	83, 997,076
المشتريات المستهلكة	17, 009,391
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	4, 879,040
استهلاك السنة المالية	21, 888,431
القيمة المضافة للاستغلال	62, 108,645
أعباء المستخدمين	10, 472,004
الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة	1, 679,941
الفائض الإجمالي عن الاستغلال	49, 956,700
المنتجات العملية الأخرى	
الأعباء العملية الأخرى	
مخصصات للإهلاك والمؤونات	2, 087,543
استرجاع خسائر القيم والمؤونات	
النتيجة العملية	47, 869,157
المنتجات المالية	91,775
الأعباء المالية	15,750
النتيجة المالية	76,025
النتيجة العادية قبل الضرائب	47, 945,182
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	12, 465,747
الضرائب المؤجلة حول النتائج العادية	

مجموع منتجات الأنشطة العادية	-
مجموع أعباء الأنشطة العادية	-
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	35, 479,434

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

المطلب الثالث: اللواحق التوضيحية لبطاقة الإهلاكات ومخزونات

أولاً: اللواحق التوضيحية لبطاقة الإهلاكات

الجدول رقم (2-4): يوضح اللواحق الخاصة ببطاقة الأصول الغير جارية المكتسبة

أصول	المبلغ الاجمالي	TVA المسترجعة	المبلغ الخاضع للاهلاك
الأصول بيولوجية (كلاب أمنية ذات اختصاص الحراسة الليلية)	5, 996,203	957, 376	5, 038,826
الأصول بيولوجية (كلاب أمنية ذات اختصاص الكشف السري)	2, 050,897	327, 453	1, 723,442
الأصول غير جارية اخرى (سيارة أمنية مصفحة، معدات وأجهزة أمنية... إلخ)	87, 786,160	14, 016,277	73, 769,883
المجموع العام للأصول الغير جارية	95, 833,260	15, 301,108	80, 532,151

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ثانياً: اللواحق الخاصة ببطاقة المخزونات

الجدول رقم (2-5): يوضح اللواحق الخاصة ببطاقة المخزونات

البيان	مشتريات الدورة	استهلاكات الدورة	الرصيد 2020
الاكل الخاص بالأصول البيولوجية) الكروكات خاص بكلاب الحراسة)	17, 403,101	15, 135,065	2, 268,036
فيتامينات B12	2, 643,999	379,249	2, 264,750
فيتامينات D3	1, 385,007	203,001	1, 182,006
لوازم مستهلكة أخرى	7, 295,480	1, 292,076	6, 003,404
المجموع	28, 727,587	17, 009,391	11, 718,196

المصدر: من اعداد الباحث اعتماداً على وثائق الشركة

المطلب الرابع: والتسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفقاً SCF

➤ يوضح حالة اكتساب الأصل البيولوجي

رقم الحساب		البيان	المبلغ	
مدین	دائن		مدین	دائن
250		من ح/ تشييتات عينية (أصول بيولوجية)	.....	
4456		ح/ الرسم على القيمة المضافة	.....	
	404	الى ح/ موردو تشييتات		.....

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

➤ حالة اهتلاك الأصل البيولوجي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غ ج	2818	681
.....		ح/ اهتلاك الأصول البيولوجية ---يحتسب لاهتلاك بطريقة الخطي---		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

➤ حالة هناك خسائر قيمة للأصل البيولوجي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غ ج	2918	681
.....		ح/ خسائر ق الأصول البيولوجية ---يحتسب وفقا للقيمة السوقية---		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

➤ حالة شراء الأكل والفيتامينات

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين

381	من ح/ مشتريات مواد أولية	.....	
4456	ح/ الرسم على القيمة المضافة		
401	TVA	.....	
512	إلى ح/ موردو المخزونات والخدمات	.....	
	ح/ البنك		
	-----XX-----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• اذن الدخول

رقم الحساب	البيان	المبلغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
31	من ح/ المواد الأولية والتوريدات	.....	
381	إلى ح/ مشتريات مواد أولية	.....	
	مستهلكة		
	--- اذن دخول -----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

➤ حالة استهلاك الأكل والفيتامينات

رقم الحساب	البيان	المبلغ	
مدین	دائن	مدین	دائن
601	من ح/ استهلاك المواد الأولية	.....	
31	إلى ح/ مواد أولية مستهلكة	.....	
	--- اذن خروج -----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

نلاحظ أن المعالجة المحاسبية للأصول وفقاً لـ SCF النظام المحاسبي المالي في نظامنا المالي الجزائري تعتمد في مبدأها على أن المعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول يعالج مثله مثل أي أصل استثماري وخاصة من ناحية الإهلاكات وكذا الخسائر القيمة يعني الأصل البيولوجي مثله مثل سيارة يعالج محاسبياً وهذا خطأ لأن بهذه الطريقة لن تكون هناك معلومة مالية ذات جودة يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المالية حيث درجة القياس المحاسبي هنا ستكون ضعيفة جداً يجب علينا الفصل بين الأصول الاستثمارية العادية مثل (السيارة ، الآلات ، شاحنات الخ) وبين الأصل البيولوجي الاستثماري مثل (كلاب الحراسة في شركات الأمن والوقاية ، الأبقار ، الماعز والخرفان في المؤسسات الفلاحية الخ) ومنه توصل الباحث إلى أنه يجب الفصل بين النوعين من الأصول حتى تكون هناك قياس وإفصاح مالي صحيح ذو جودة عالية حيث ينتج عنه معلومة محاسبية مالية ذات جودة عالية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات المالية التشغيلية وكذا التمويلية .

المبحث الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية وفقا للمعايير التقارير المالي الدولية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

المطلب الأول: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الموجهة لغرض البيع

- يمثل حالة الأصل الموجه إلى الاستهلاك في هذه الحالة يعتبر الأصل البيولوجي كمخزون مشترك

المبلغ		البيان		رقم الحساب	
دائن	مدين			دائن	مدين
		من ح/ مشتريات بضاعة			380
	...	ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA			4456
.....		إلى ح/ موردو المخزونات	401		
.....		والخدمات	512		
		ح/ البنك			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

- يمثل اذن الدخول

المبلغ		البيان		رقم الحساب	
دائن	مدين			دائن	مدين
.....		من ح/ مشتريات السلع والخدمات			30
.....		إلى ح/ مشتريات بضاعة	380		
		--- اذن دخول -----			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• الجدول حالة الاستهلاك عند البيع

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ استهلاك البضاعة		600
...		إلى ح/ البضائع المشتراة		
		--- اذن خروج -----	30	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ملاحظة: مشتريات الخاصة بالأكل تحتسب ضمن تكلفة التخزين إلى غاية عملية بيعه على حاله

• عند البيع

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
		من ح/ الزبائن		411
		إلى ح/ مبيعات البضائع	700	
		ح/ الرسم على القيمة المضافة	4457	
		TVA		
.....		-----فاتورة XX-----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

المطلب الثاني: الأصول البيولوجية الموجهة للاستثمار

هناك من الأصول البيولوجية ما هو موجه الى الاستثمار يعني الانتفاع به وبمنتجاته دون استهلاكه مباشرة

• حالة الاكتساب الأصل البيولوجي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		من ح/ أصول البيولوجية		250
		من ح/ رسم كل القيمة المضافة TVA		4456
.....		إلى ح/ موردو تقيتات	404	
		--- أصول البيولوجية ----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• حالة اهتلاك المنفعة أو المردودية للأصول البيولوجية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ استهلاك البضاعة		681
...		إلى ح/ اهتلاك الأصول البيولوجية	2850	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• حالة وجود خسائر قيمة على الأصول البيولوجية

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ استهلاك البضاعة		681
...		إلى ح/ خسائر قيمة على الأصول البيولوجية	2950	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• حالة التنازل على الأصول البيولوجية

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		ح/ استهلاك البضاعة		462
.....		ح/ اهتلاك الأصول البيولوجية		2850
	..	ح/ خسائر قيمة على الأصول البيولوجية		2950
		ح/ نواقص القيم عن الخروج أصول البيولوجية		652
		الى ح/ فائض الصندوق	250	
		ح/ فوائض القيمة عن خروج الأصول البيولوجية	752	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

• حالة التموين بالفيتامينات ذات منفعة حيوية :

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ حيوانات التربية		2501
...		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA		4456
		إلى ح/ موردو التثبيات	404	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ملاحظة: تعتبر هنا الفيتامينات كأصل البيولوجي وتنظم الى تكلفة الأصل المراد به الانتفاع وتصنف ضمن التكاليف المرسلة

● حالة تموين بالفيتامينات ذات استهلاك علاجي (طبي)

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
.....		من ح/ مشتريات	381	
...		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	4456	
		إلى ح/ موردو	401	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
.....		من ح/ مواد أولية	31	
...		إلى ح/ مشتريات	301	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

● عند استهلاك هذه الفيتامينات

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين	دائن	مدين	
.....		من ح/ المواد الأولية	601	
...		إلى ح/ م أولية ولوازم	31	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

ملاحظة: الأكل موجهة للاستهلاك الخاص بالأحوال البيولوجية يعالج محاسبيا مثل شراء المواد الأولية المستهلكة

• حالة انتاج سلالة جديدة أو الولادة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ منتجات تامة		3551
.....		الى ح/ مبيعات منتجات وسيطيه	724	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

• قبل مرحلة الانتفاع به أو التنازل عليه عند كل نهاية السنة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ المواد الأولية		232
.....		الى ح/ الإنتاج المثبت للأصول العينية	732	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

ملاحظة: وعند بلوغ هذا الأصل مرحلة الانتفاع يجب تصفية إما موجة للاستثمار أو الاستهلاك

• حالة تمويل الأصل البيولوجي الى أصل منتفع به

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ أسهم خاصة		250
.....		ح/ حصص في شركات المرتبطة		251
		إلى ح/ تشبيلات عينية جارية	232	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مبيعات الأشغال		724
.....		الى ح/ منتجات تامة	3551	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

المطلب الثالث: التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الموجهة إلى التربة

بالنسبة إلى الأصول البيولوجية الموجهة إلى التربة تنقسم إلى قسمين منها ماهي منتجة ومنها ماهي مستهلكة يعني جزء منها يوجه إلى الاستثمار وجزء منها يوجه إلى إعادة البيع أو الاستهلاك مثل: (الأبقار، الخرفان، الماعز والدواجن... الخ)

أما بالنسبة إلى الأصول البيولوجية المنتجة فهي تصنف ضمن الأصول البيولوجية الاستثمارية التي ينتفع بها جراء استثمارها.

➤ حالة اكتساب أصل بيولوجي موجه لتربة:

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
		من ح/ التثبات المادية قيد الإنجاز		232
		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA		4456
.....		إلى ح/ موردو التثبات	404	
		-----XX-----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ملاحظة: كل التكاليف التي تصرف على الأصل تسجل حسب طبيعتها وعند تحويل الأصل إما إلى منتج أو مستهلك عندها يتم تحويل التكاليف إلى تكلفة الأصل

• رسملة تكاليف عملية التربية

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
		من ح/ التثبيتات المادية قيد الإنجاز		232
		إلى ح/ استهلاكات	60X	
		ح/ الخدمات الخارجية	61X	
.....		ح/ الخدمات الخارجية		
.....		الأخرى	62X	
		ح/ أعباء العاملين	63X	
		--الرسملة الجزئية لتكاليف--		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

ملاحظة: في هذه العملية يعتبر الأصل البيولوجي قيد الإنجاز ويوضع ضمن حساب 232 ويتم رسملة التكلفة الخاصة بالجزء الذي يتم توجيهه إلى أصل بيولوجي منتج أو استهلاكي بالتناسب.

• تحويل الأصل البيولوجي قيد الإنجاز إلى أصل بيولوجي استثماري

المبلغ		البيان		رقم الحساب
دائن	مدين		دائن	مدين
		من ح/ أصول بيولوجية للاستثمار		250
		إلى ح/ أصول بيولوجية قيد الانجاز	232	
		--- التصنيف الى أصل بيولوجي ----		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ التسجيل المحاسبي لقسط الإهلاك

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غ ج	2850	681
.....		ح/ الإهلاك الأصول البيولوجية --- قسط الإهلاك السنوي ---		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ التسجيل المحاسبي لخسائر القيمة

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات الإهلاك للأصول غ ج	2950	681
.....		ح/ خسائر ق الأصول البيولوجية --- يحتسب وفقا للقيمة السوقية ---		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ التسجيل المحاسبي لاحتمال وقوع خسائر " مؤونات "

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات أ. خسائر القيمة أ. بيولوجي	1516	685
.....		إلى ح/ خسائر القيمة عن أصول البيولوجية - اعداد مؤونة -		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ حالة تحويل الأصل البيولوجي قيد الإنجاز إلى أصل " استهلاكي "

- ترصيد حساب 232 الأصل البيولوجي قيد الإنجاز إلى أصل بيولوجي استهلاكي

المبلغ		البيان		رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين	
		من ح/ التثبات المادية قيد الإنجاز		232	
.....		إلى ح/ استهلاكات	60X		
.....		ح/ الخدمات الخارجية	61X		
.....		ح/ الخدمات الخارجية الأخرى			
		ح/ أعباء العاملين	62X		
.....		---التحويل الجزئي لتكاليف---	63X		
		-----فاتورة XX-----			

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة.

➤ التصنيف الى أصل بيولوجي استهلاكي

المبلغ		البيان		رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين	
		من ح/ أصول بيولوجية موجهة للاستهلاك		32X	
.....		إلى ح/ أصول بيولوجية قيد الإنجاز		XX	
		- التصنيف الى أصل بيولوجي استهلاكي -	232		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ التسجيل المحاسبي للمؤونات

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ مخصصات أ. خسائر القيمة أ. بيولوجي	392	685
.....		إلى ح/ خسائر القيمة عن أصول البيولوجية		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

- التسجيل المحاسبي للأصول البيولوجية الموجهة للاستهلاك (البيع على حاله)

➤ فاتورة البيع

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ الزبائن		411
.....		إلى ح/ مبيعات الأصول البيولوجية	702X	
.....		ح/ الرسم على القيمة المضافة TVA	4457	
		--فاتورة XX--		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

➤ خروج الأصل البيولوجي الاستهلاكي

المبلغ		البيان	رقم الحساب	
دائن	مدين		دائن	مدين
.....		من ح/ أصول بيولوجية موجهة للاستهلاك		602
.....		إلى ح/ أصول بيولوجية موجهة للاستهلاك	32	
		- خروج أصل بيولوجي استهلاكي -		

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق الشركة

المطلب الثالث: عرض النماذج المقترحة من الباحث لغرض اعداد بطاقة الاهتلاك وحساب خسائر القيمة للأصول البيولوجية

اعتمد الباحث هنا في اعداد بطاقة الاهتلاك وخسائر القيمة للأصول البيولوجية على طريقة مقترحة من اجل الوصول الى طريقة اكثر وضوحا في تحديد القيمة المحاسبية الصافية لمثل هذا النوع من الأصول غرارا عن الطرق التقليدية المتبعة من طرف معدي القوائم المالية، وكذلك حاول الباحث هنا اقتراح طريقة مستحدثة لا تقل أهمية عن الأساليب التقليدية الأخرى مثل طريقة الاهتلاك بالعمر الافتراضي للأصول البيولوجية، طريقة الاهتلاك الخطي،... الخ، ومن خلال انتقادات الباحث لهذه الطرق واجتهادا منه حاول تسليط الضوء على جانب جودة المعلومة المحاسبية التي من خلالها يتم تحديد جميع القرارات منها التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية، وكذا سلط الضوء على جانب الإفصاح المحاسبي للمعلومة لأنه هو اهم الجوانب التي تركز عليها القوائم المالية، من خلال كل هذا فأختار الباحث استحداث طريقة قد تكون لها لمسة جديدة في اعداد بطاقة الاهتلاك وكذا خسائر القيمة وهي (طريقة حساب قسط الاهتلاك المنتفع به) حيث يتم تحديده من خلال اعداد تقارير المنفعة الاقتصادية من طرف اهل الاختصاص لكل اصل وحسب طبيعته مثل الأصول البيولوجية الحيوانية الخاصة بقطاع الزراعة يتم اعداد التقارير من طرف البيطري او مهندسين مختصين في الميدان الزراعي ويتم من خلاله تحديد قيمة المردودية المنتفع بها او من خلال تحديد القدرة الإنتاجية او الخدماتية لهذا الأصل التي يمكن الانتفاع بها في نهاية كل دورة مالية حسب طبيعة الأصل البيولوجي، وعليه فان الباحث حاول اقتراح مبسط لكيفية احتساب هذا الأخير، (قسط الاهتلاك المنتفع به = R_0 قيمة اجمالي المردودية المتوقعة الانتفاع بها للأصل البيولوجي القابل للاهتلاك - R_{exp} قيمة المردودية المنتفع بها لدورة)، لقد اعتمد الباحث هنا في اسقاط هذه الطريقة على كيفية احتساب قسط الاهتلاك للأصول الفيزيولوجية (الأصول البترولية) التي تعتمد أساسا على طريقة معدل النفاد حيث حاول الباحث التقريب لنفس المبدأ الذي تعمل عليه هذه الطريقة وحسب ما توصل اليه الباحث ان اعتماد هذه الطريقة يمكن ان يعطينا القيمة الحقيقية للأصول البيولوجية يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والتي يمكن استخدامها كمعلومة مالية ذات جودة ومصداقية لا نقول عالية بل نقول ذات موثوقية اكثر من الطرق التقليدية المعمول بيها.

المطلب الرابع: المقارنة بين المعيار المحاسبة الدولية والنظام المالي ومقترحات الباحث نموذج مقترح لتقرير الخبرة من اجل اعداد بطاقة الاهتلاك وخسائر القيمة

أولاً: المقارنة بين المعيار المحاسبة الدولية والنظام المالي

من اجل الوصول الى طريقة يمكن اعتمادها في عملية تفسير ومعالجة الأصول البيولوجية يجب علينا أن نقارن بين متطلبات كل نظام حتى يمكن تكيف ذلك على البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

الشكل(02-06): المقارنة بين المعيار المحاسبة الدولية والنظام المالي

العناصر	المعايير المحاسبية الدولية	SCF	مقترحات الباحث
الأصل كاستثمار أو أصل متداول	الاعتراف به	الاعتراف به	الاعتراف به
تحديد تكاليف الرسملة أو الغير مرسمة	وفقا لتكلفة العادلة	لا يوجد	وفقا لتقرير الخبرة
تصنيف التغذية تصنيف النفعية تصنيف الاستهلاكية	موجود	لا يوجد	وفقا لتقرير الخبرة
إعادة تقييم الأصول البيولوجية	وفقا للقيمة العادلة	لا يوجد	وفقا لتقرير الخبرة في مجال الاختصاص
مخصصات الإهلاك وخسائر القيمة	غير محددة وفقا للبيئة المحاسبية للبلد	لا يوجد	وفقا لتقرير الخبرة في مجال الاختصاص
طرق وأليات احتساب قسط الإهلاك أو خسائر القيمة	غير محدد	لا يوجد	طريقة المردودية المنتفع بها او قسط نفاذ المنفعة

المصدر: من اعداد الباحث

ثانياً: نموذج مقترح لتقرير الخبرة من اجل اعداد بطاقة الاهتلاك وخسائر القيمة

1- نموذج طلب الخبرة

الشكل (02-03): نموذج طلب خبرة

الى المؤسسة أو الهيئة
المختصة بالخبرة

معلومات المؤسسة
الطالبة للخبرة

الموضوع: طلب تعيين خبرة للأصول البيولوجية

لي عظيم الشرف أن أتقدم الى سيادتكم المحترمة بطلب هذا والمتمثلة في أداء خبرة إعادة التقييم

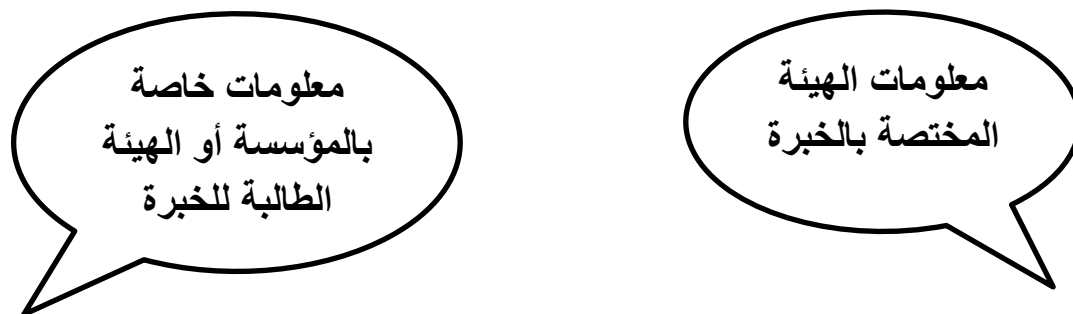
وتقدير المردودية المحتملة تقدير الخسائر المحتملة إن وجدت للأصول البيولوجية

وفي الأخير لكم مني فائق الاحترام والتقدير

الامضاء الطالب

2- نموذج خبرة إعادة التقييم للأصول البيولوجية

الشكل (02-04): " نموذج خبرة إعادة التقييم (الأصول البيولوجية) "



المرجع: ... / /

موضوع الطلب: ردا على طلبكم الوارد للهيئة للتعين خبرة إعادة التقييم للأصول

البيولوجية

نحن رئيس قسم الخبرة و إعادة التقييم المختص في جانب التقييم لأي نوع من الأصول البيولوجية (دواجن، أبقار، كلاب، الخ) بعد معاينة العينة (اسم العينة) و دراسة الوضعية لها مع مجريات أسعار السوق فإنه تبين ما يلي:

- القيمة الدفترية للأصول البيولوجية:
- القيمة التسويقية للأصول البيولوجية:
- القيمة التقديرية بعد الخبرة للأصول البيولوجية

إمضاء الخبير

الخلاصة الفصل الثاني:

لقد تم التركيز خلال هذا الفصل على الجانب التطبيقي والذي حاولنا من خلاله إسقاط وتجسيد أهم ما تم التطرق إليه في الفصل النظري على الواقع العملي الملموس على مستوى شركة SARL LADER AMAN، وذلك بإبراز أهم الإسهامات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي على مستوى القوائم المالية وخصائصها النوعية، لما لها من أهمية لمساعدة مستخدميها في عملية اتخاذ القرارات منها التشغيلية والاستثمارية وكذا التمويلية للشركة محل الدراسة ووضع صورة صادقة تعكس الوضعية المالية الحقيقية للشركة بما يساهم في توفير معلومة مالية مناسبة لمستويات متخذي القرار.

كما وقد اعتمدنا في هذا الفصل على مختلف القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي كجدول الميزانية (المركز المالي) وقائمة الدخل (جدول النتائج)، وبعض الجداول التوضيحية التابعة لمكونات الميزانية مثل جدول يخص بطاقة التثبيات وكذلك جدول توضيحي لحركة المخزونات.

وانطلاقاً من النتائج المتحصل عليها خلال فترة الدراسة البحث نستطيع القول بأن انعكاس ومساهمة النظام المحاسبي المالي تبدوا واضحة وجلية من خلال عرض القوائم المالية المعدة وفقاً لهذا الأخير لا سيما الخصائص النوعية للمعلومة المالية الخاصة بالأصول البيولوجية بأن هناك قصور في كيفية تحديد القيمة الحقيقية لهذه الأصول وكان هذا القصور بارز في عدم تحديد طريقة محاسبية مقننة ضمن النظام المالي حيث اكتفا بالاعتراف بها فقط دون توحيد معالجة محاسبية مقننة يعتمد عليها في تحديد القيمة الحقيقية لها، والتي تعتبر كل المعالجات المحاسبية المستخدمة في هذا الأخير صحيحة دون قيود أو نصوص قانونية يعتمد عليها، وطبقاً للنتائج المتحصل عليها فإنه يمكننا القول أنه هناك قصور في تحديد القيمة المحاسبية الحقيقية للأصول البيولوجية لعدم توفر نص قانوني يحدد كيفية المعالجة المحاسبية لها، وهذا ما أظهرته القوائم المالية المعروضة لشركة محل الدراسة المعدة وفقاً لطرق التقليدية المعمول بها في معالجة الأصول البيولوجية، ونأمل مستقبلاً اخذاً بعين الاعتبار النماذج المقترحة من الباحث وتوثيقها قانوناً والاعتماد عليها في معالجة الأصول البيولوجية حتى نصل إلى معلومات تحمل صفة الموثوقية وخاصة الجودة للمعلومة المحاسبية.



الخاتمة العامة

تطرقنا في موضوع تقييم ومعالجة الاصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF، لذا أردنا معرفة ما مدى تلبية النظام المحاسبي لشركة ليدر أمان للأمن، وما مدى التزامها بهذا النظام، وما هي المشاكل والعراقيل التي تواجهها المؤسسة في تطبيق النظام المحاسبي المالي.

بحيث قسم موضوع البحث الى فصلين وانطلاقا من الفرضيات الأساسية وباستخدام المنهج المشار اليه، تمثل الفصل الاول في الاطار النظري والدراسات السابقة قصد ابراز كل العناصر التي لها اهمية وصلة بالبحث، أما الفصل الثاني فتمثل في عرض ومناقشة نتائج الجانب التطبيقي من خلال دراسة الحالة هدفت الى ابراز الممارسة المحاسبية في شركة ليدر أمان حيث تشمل الخاتمة على النتائج المتوصل اليها وكذا التوصيات الهامة في مجال موضوع البحث والنتائج وفق لما جاء به النظام المحاسبي المالي بإضافة الى اعطاء مجموع من الأفاق البحثية لهذه الدراسة وقد تم عرض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية للتعرف الى ما توصلت اليه هذه الدراسات من نتائج من ناحية وبيان ما يمكن أن تضيفه الدراسة الحالية من ناحية اخرى حيث لوحظ أن الدراسة الحالية اختلفت عن الدراسات السابقة من حيث القطاع.

حيث تم معالجة الهدف الرئيسي من الدراسة والمتمثل في كيف يتم تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي SCF من خلال الجانب التطبيقي المتمثل في دراسة حالة شركة ليدر أمان للأمن والحراسة التي تم فيها اجراء مقابلات شخصية مع محاسب الشركة وكذا الاطلاع وتحليل بعض وثائق المؤسسة من أجل اعطاء الدراسة أكثر مصداقية.

1- نتائج الدراسة:

- يتعذر على المؤسسة تطبيق كل الشروط المتعلقة بالتقييم المحاسبي للأصل البيولوجي وذلك بسبب ظروف البيئة المحاسبية اهمها غياب سوق نشط ومنتظم.

- عدم وجود نموذج مضبوط لتقييم الاصول البيولوجية حيث ان النظام المالي المحاسبي لم يتم تحديثه منذ اصداره، ولم يتم اصدار نموذج مباشر يعالج القطاع الزراعي.

2- اختبار الفرضيات: من خلال الدراسة الميدانية وقصد الاجابة على الاشكال المطروح تم اختبار الفرضيات وتوصلنا الى النتائج التالية:

أ- الفرضية الاولى:

بأن الأصول في المؤسسة تختلف حسب نوعها وطبيعتها وتصنيفها فان الأصول الأخرى العادية الملموسة تصنف بحسب مكوناتها فمنها الجارية والغير جارية، لكن الأصول البيولوجية حسب طبيعتها وتصنيفها لا

يمكن ضمها الى الأصول العادية الأخرى فهي تتمثل في كل كائن حي مثل (الحيوانات، النباتات، الانسان)، وهذا ما تثبته الفرضية الأولى.

ب- الفرضية الثانية:

من خلال الاطلاع على متطلبات المعيار الدولي رقم 41 وكذلك الفقرة القانونية الموضحة في النظام المالي رقم 19-321 حيث نجد الاختلاف بينهم في ان المعيار 41 وفر لنا طريقة لتقييم هذه الأصول وهي طريقة التكلفة العادلة بينما اكتفى النظام المالي بالاعتراف بمثل هذه الأصول دون تحديد طرق تقييم وكيفية معالجته، وهذا ما تثبته الفرضية الثانية.

ت- الفرضية الثالثة:

ان استخدام الطرق التقليدية في احتساب الإهلاكات وخسائر القيمة لا يعطينا تقييم صحيح لصافي قيمة الأصول البيولوجية وذلك لطبيعة وخصوصية هذا الأصل فان الطرق التقليدية تصبح غير منتفع بها في الإفصاح المحاسبي لهذه الأصول ولهذا تم اقتراح طرق مستحدثة من طرف الطلبة ومحاولة تكييفها مع النظام المالي المحاسبي من اجل إعطاء صافي قيمة الأصول البيولوجية يشمل الموثوقية و الملائمة في خصائصه، وهذا ما تثبته الفرضية الثالثة .

3- النتائج:

- خلال دراسة الحالة ومن خلال مقابلات شخصية مع موظفي مصلحة المحاسبة والمالية تبين وجود بعض العراقيل والمشاكل نستخلص النتائج التالية:
- عدم وجود محاسبة خاصة بالقطاع الفلاحي.
 - عدم وجود مدونة حسابات خاصة.
 - غياب المقدرة على الافصاح الشامل وذلك لعدم وجود ميزانية مفصلة تظهر مختلف بنود للأصول البيولوجية.
 - عدم وجود سوق نشط يسهل في عملية تقييم الأصول البيولوجية وفقا للقيمة العادلة.
 - قصور النظام المحاسبي المالي في تفصيل الفقرة 19-321 منه حيث اقتصر فيها بالاعتراف لمثل هذه الأصول.
 - عدم وجود طرق مقننة من اجل اختبار خسائر القيمة وكذا مخصصات الاهتلاك للأصول البيولوجية وهذا ما أثر سلبا على جودة المعلومة لمثل هذه الأصول وكذلك الإفصاح عنها.
 - صدور قوانين محاسبية وفق النظام المحاسبي المالي دون أن نلحق بها تفسيرات كافية وحالات من التطبيق العملي لبعض المعالجات الواردة منه.

- استحداث المعايير الدولية معالجات محاسبية حاسمة للأصول البيولوجية من خلال تبنيها نموذج القيمة العادلة في القياس.

- النظام المحاسبي في الجزائر بحاجة الى قاعدة محاسبية شاملة بشأن أساسيات الاعتراف بالأصول البيولوجية وقياسها والإفصاح عنها لتتناسب مع التغيرات الكبيرة في البيئة الاقتصادية المحلية والدولية وتكون أكثر توافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

- عدم معرفة الكاملة والتحكم في معالجة وتقييم الأصول البيولوجية.

4-التوصيات:

- تفعيل أسواق تھتم بتسعیير المنتجات الزراعية.
- إدراج خبراء معتمدين ومكاتب مختصة في تقييم الأصول البيولوجية.
- الاستفادة من تجارب وخبرات الدول في مجال المحاسبة الزراعية.
- استحداث محاسبة خاصة بالقطاع الزراعي، مع توفير مدونة حسابات خاصة به.
- عقد ندوات وأيام دراسية حول الإشكالات المحاسبية في القطاع الزراعي.
- إصلاحات في SCF والنظام المالي والتشريعي والجبائي التكوين وإعادة التأهيل
- الاستفادة من خبرات مجلس المعايير المحاسبية الدولية في اصدار القواعد المحاسبية لنظام المحاسبي المالي الجزائري، بما لا يتعارض مع متطلبات البيئة المحاسبية الجزائرية و كذا القوانين السائدة التي تنظم العمل المحاسبي بالجزائر.
- ان تبني القاعدة المحاسبية نموذج القيمة العادلة في القياس وفي حالة الأثول التي لا تتوفر لها سوق نشط يتم اعتماد طرف آخر لتحديد القيمة العادلة مثل استخدام القيمة الحالية الصافية للتدفقات النقدية المتوقعة للأصل.

5-أفاق الدراسة:

لقد عالجت هاته الدراسة موضوع تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي SCF وذلك بالاعتماد على عرض القوائم المالية المعدة وفقا SCF والمتمثلة في قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (جدول النتائج)، من اجل تسليط الضوء على أوجه التشابه والاختلاف بين المعايير المحاسبية والنظام المحاسبي المالي الجزائري في معالجة مثل هذه الأصول الخاصة.

حيث نأمل أن تكون دراستنا الحالية كقاعدة معلوماتية ومنطلق لدراسات وبحوث أكاديمية وتطبيقية مستقبلية تمس محاور أساسية لموضوع تقييم ومعالجة الأصول البيولوجية وفقا لمعيار المحاسبي الدولي 41 والنظام المحاسبي المالي SCF، الذي بدوره يستحق المزيد من البحث والدراسة بغية المواصلة في هذا الإطار حيث نذكر على سبيل المثال:

- الإفصاح المحاسبي للأصول لبيولوجية وأثره على جودة التقارير المالية؟
- طرق اختبار خسائر القيمة ومخصصات الإهلاك للأصول البيولوجية وأثره على تحديد الاوعية الضريبة؟
- واقع الممارسات المحاسبية للأصول البيولوجية في المؤسسات الفلاحية الجزائرية؟



قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: مراجع العربية

1- الكتب

- ✓ علاوي لخضر، معايير المحاسبة الدولية IFRS/IAS ، الأوراق الزرقاء، الجزائر، 2012 (بتصرف).
- ✓ الزرقاء، الجزائر، 2010. ص 165. (بتصرف).
- ✓ عطية عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة المالية من منظور المعايير الدولية، الجزء الاول، أبو الخير للطباعة والنشر، مصر 2009 (بتصرف).
- ✓ أحمد الخطيب، د. هاشم احمد عطية، " المحاسبة في قطاع الاستغلال الزراعي " مكتبة عين شمس، القاهرة، 2000.
- ✓ أحمد نور، د. أحمد بسيوني شحاتة، " المحاسبة المالية القياس والاتصال المحاسبي "، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1992.
- ✓ أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (من منظور دولي)، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.
- ✓ أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
- ✓ إسماعيل إبراهيم جمعة، "مشاكل القياس والإفصاح في المحاسبة المالية "، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 1993 .
- ✓ بن ربيع حنيقة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية، الجزء الأول، دار هومة للنشر، الجزائر، 2010.
- ✓ حسين القاضي، مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، الأردن، 2007.
- ✓ خالد جمال الجمارات، مطبوعة جامعية بعنوان مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.
- ✓ رحمن عبد الغفور العباسي، د. محمد سالم مشعل، " المحاسبة الزراعية "، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1993.
- ✓ ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة، خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2016.
- ✓ رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، ط01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.

- ✓ شعيب شنوف، "محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، مكتبية الشركة الجزائرية بدوار، الجزائر، الجزء الاول 2008.
- ✓ طارق حماد عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة (محاسبة القيمة العادلة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- ✓ طارق عبد العال حماد، المحاسبة الابتكارية دوافعها وأساليبها أثارها، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
- ✓ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية، ج 1 عرض القوائم المالية، القاهرة، مصر، الدار الجامعية الإسكندرية، ط 1، 2006 .
- ✓ طارق عبد العال حماد، التقارير المالية- أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- ✓ طلال الججاوي وسالم الزوبعي، القياس المحاسبي ومحدداته وانعكاساته، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- ✓ طلال محمد الججاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طال الشمري، أساسيات المعرفة المحاسبية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- ✓ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت 2012.
- ✓ محمد مطر، موسى السيوطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، ط 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2008.
- ✓ محمد ابو نصار وجمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية، الطبعة الثالثة، الجامعة الاردنية، عمان 2014.
- ✓ محمد حمدي عوض، وآخرون، المحاسبة عن القيمة العادلة، جامعة القاهرة، مصر، 2021.
- ✓ مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية- مدخل نظري وتطبيقي، ط 3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- ✓ مجلس معايير المحاسبة الدولية، معايير المحاسبة الدولية، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001.
- ✓ نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، المشكلات المحاسبية المعاصرة، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011.

✓ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

2- المذكرات والأطروحات الجامعية:

- ✓ أحمد الصالح سباع، تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال - دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021/2020.
- ✓ آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، رسالة ماجستير، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، بجامعة محمد بوضياف - المسيلة، الجزائر ص 09.
- ✓ إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016.
- ✓ إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية - دراسة تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016.
- ✓ تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013.

- ✓ تيجاني بالرقبي، دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2006.
- ✓ حسين موالي، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير تخصص النقود والمالية، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر. 2007.
- ✓ دادة دليلة، الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، الجزائر، 2012 - 2013 (بتصرف).
- ✓ رولا كاسر لايقة، القياس والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة تشرين سوريا، 2007.
- ✓ رقية وادي، دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والإفصاح المحاسبي في حالة التضخم - دراسة حالة، أطروحة دكتوراه الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2018 - 2019.
- ✓ سيدي محمد ولد عباد، أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفعالية البنوك الإسلامية في موريتانيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018.
- ✓ سي محمد لخضر، أسس وقواعد التقييم المحاسبي - دراسة تحليلية نقدية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير، مقدمة بجامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017.
- ✓ صافو فتيحة، أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016. علاء بوقفة، الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية، رسالة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2011/2012 بتصرف.
- ✓ عبد الرحمن محمود صالح علي، نموذج محاسبي لقياس أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على ثقة مستخدمي معلومات التقارير المالية في إطار معايير التقارير المالية الدولية - دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة عين شمس، مصر، 2019.

- ✓ عبلة قوادي، أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية - دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر.
- ✓ عبد المنعم عطا العلول، دور أثر الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004.
- ✓ فكير سامية، المعايير الدولية للتقارير المالية ودورها في تنشيط سوق الأوراق المالية - دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014.
- ✓ فريد زعرت، معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة ماجستير غير منشورة كلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب البلدة، الجزائر 2009 .
- ✓ منال علي العبد الله، التحول في القياس المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة حلب، سوريا، 2010.
- ✓ مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر بتصرف.
- ✓ محمد السعيد سعيدي، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018.
- ✓ مجدي احمد، الإفصاح المحاسبي في ضوء المعايير المحاسبية الدولية دراسة ميدانية على الشركة السعودية (سابق) شركة مساهمة، رسالة ماجستير، السعودية 2010.
- ✓ مسعود بوخالفي، مذكرة ماجستير بعنوان أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013 .
- ✓ نسيم يوسف حنا، مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة الموصل، العراق، 2006.

- ✓ يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.

3-مجلات

- ✓ أحمد حلمي رضوان، دور آليات الحوكمة في تحسين ملائمة هيكل القياس الهرمي للقيمة العادلة بالتطبيق على البنوك السعودية، مجلة الإدارة العامة، المجلد 53، العدد 3، 2012، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية.
- ✓ أشرف شمس الدين، أسس الاستثمار في الأسهم وأساليب الوقاية من مخاطر الأسواق المالية، هيئة الأوراق المالية والسلع، الإمارات العربية المتحدة، ديسمبر 2005.
- ✓ إبراهيم عبد موسى السعيري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الفري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، السنة الثامنة، الكلية التقنية الإدارية، الكوفة، العراق.
- ✓ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة بغداد، العراق العدد 21، 2009، ص 33.
- ✓ إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناتجة عن التضخم وآثارها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، العراق، 2009 .
- ✓ النجار جميل حسن. أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين. مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، مجلد 9، العدد 3. 2013 .
- ✓ بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية - الجزائر العاصمة - الجزائر، 2017.
- ✓ بالتطبيق على البنوك، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2002، جامعة عين شمس، مصر.

- ✓ بن فرج زوينة، متطلبات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للبنوك وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة برج بوعرييج، العدد 15، 2015.
- ✓ بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علي، دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 1، العدد 1، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر.
- ✓ ثاني عبد المؤمن، بوعيشاوي يوسف، متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، جامعة يحي فارس المدية - الجزائر، العدد 01، 2019.
- ✓ تيجاني بالرقى، موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، 2005، جامعة سطيف، الجزائر.
- ✓ ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة - دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2017، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق.
- ✓ زهير خضر ياسين، مقال بعنوان القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور العدد 14، الجزء الثاني، 2010.
- ✓ حكيمة مناعي، أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 8، 2018، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر.
- ✓ حنان لونيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقطاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبي الدولي رقم 41، مجلة مخبر العلوم الاقتصادية، العدد 01، 2020.
- ✓ زروق عثمان بلال، اثر خصائص المعلومات المحاسبية على جودة اتخاذ القرارات، مجلة الجامعة الإسلامية لدراسات الاقتصادية والإدارية، جامعة ظفار، سلطنة عمان، العدد 11.
- ✓ سيد محمد، الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 09 سبتمبر 2013.
- ✓ سيد محمد، " الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية " مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 2013/09/09.

- ✓ سيد محمد، الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 4 2013/09/09.
- ✓ سيد محمد، " الاصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية " مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة خميس مليانة، العدد 2013/09/09.
- ✓ سليمة نشنش، الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 10، العدد 20، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2015.
- ✓ علي ناجي سعيد الذهبي، موفق الحسين محمد، القياس المحاسبي للتأثيرات البيئية والإفصاح عنها بحث تطبيقي في احدى الشركات الصناعية العراقية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد 2 اصدار 8، العراق، 2009.
- ✓ علي محمد علي الصياد، أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر.
- ✓ عمارة ياسمين، زرقاوي عبد الكريم، اثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية- ISSN 2572-0066، العدد الرابع، سبتمبر 2018.
- ✓ عبد القادر بكحيل، عبد القادر عيادي، أثر جودة المعلومات المحاسبية على كفاءة سوق الأوراق المالية، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 1، العدد 3، المركز الجامعي - عبد الله مرسل - تيبازة، الجزائر، 2013.
- ✓ مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد واشكاله تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، مجلة ابحاث اقتصادية وادارية، جامعة بسكرة، العدد 04 ديسمبر 2008 بتصرف.
- ✓ منى كامل محمد " اهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي " مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 36، جامعة بغداد، 2013.
- ✓ محمد زرقون، نور الدين بعيليش، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في ضوء المعايير المحاسبية 1 الدولية، مجلة مخبر التمويل، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والتجارة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
- ✓ مختار عيواج، الإفصاح المالي وأثره على كفاءة بورصة الأوراق المالية مع الإشارة إلى سوق الأسهم السعودية، مجلة معارف، مجلد 12، العدد 22، 2017، جامعة البويرة، الجزائر.

- ✓ محفوظ جبار، استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999-2004، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012، جامعة قسنطينة 1.
- ✓ منى كامل حمد، أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي، دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العدد السادس والثلاثون، 2013.
- ✓ لطيف زيود وآخرون، دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار، ع 1، مج 29، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 1، 2007، سوريا .

4- مؤتمرات وملتقيات

- ✓ العمري أصيلة وبروبة الهام، مداخلة بعنوان تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكيفها في البيئة المحاسبية الجزائرية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IPSAS - IFRS - IAS) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية ، جامعة ورقلة ، الجزائر 2014.
- ✓ براق محمد ولقمان عمر، " أثر الاصلاحات المحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية في الجزائر "، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الاصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
- ✓ جاو حدو رضا وحمد جلييلة إيمان، مداخلة بعنوان آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أيام 05-06 ماي 2013. جامعة الوادي، الجزائر .
- ✓ دهمش نعيم، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي السادس تحت شعار، المحاسبة في خدمة الاقتصاد، عمان -الأردن، الفترة 22-23 أيلول 2004.
- ✓ محمد زرقون ونور الدين بعليلش، مداخلة بعنوان المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، المؤتمر الأكاديمي و المهني السنوي الخامس " المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة " قسم المحاسبة كلية التجارة جامعة القاهرة، مصر 2014.

- ✓ نور الدين مزياي، مداخلة بعنوان النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين الاستجابة لمتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية وتحديات البيئة الجزائرية، المؤتمر العلمي الثالث حول " إدارة منظمات الأعمال التحديات العالمية المعاصرة " جامعة العلوم التطبيقية الخاصة الأردن أيام 27-29 أفريل 2009.
- ✓ نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زر، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 22-23 أيلول 2004، عمان- الأردن.
- ✓ هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

5- الجريدة الرسمية

- ✓ الجريدة الرسمية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي المادة 03.
- ✓ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009.

6- مواقع الكترونية

- ✓ رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق 2021/08/30 <https://alqashi.com/th/th101.pdf>
- ✓ عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، 2021/08/30 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/13031>
- ✓ حسين سيد حسن عبد الباقي، دراسة العالقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستثمار الأجنبي المباشر في البيئة المصرية، 2021/08/30، <https://atasu.journals.ekb.eg/article36863.html>
- ✓ حنان لونيس، محاسبة الاصول البيولوجية للقاع الفلاحي حسب النظام المحاسبي المالي والمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 مع تصور مخطط محاسبي مصغر خاص بها، 2021/08/30 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/119183>

- ✓ عيسى براق، عائشة كداتسة، محاسبة الأصول البيولوجية للقطاع الزراعي بين النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم 14 "الزراعة" 2021/08/30 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/1745742021/08/30>
- ✓ أشواق بن قدور، المحاسبة في النشاط الزراعي: دراسة تحليلية مقارنة بين المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 والنظام المحاسبي المالي الجزائري، 2021/08/30 <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/1196952021/08/30>
- ✓ عبد الوهاب نصر، محددات العلاقة بين معلومات القيمة العادلة للأصول البيولوجية وبعض المؤشرات المالية لأداء شركات الإنتاج الداجني والحيواني المقيدة بالبورصة- دراسة تطبيقية، 2021/08/30 <https://search.emarefa.net/ar/detail/BIM-866896>
- ✓ زينب محمد محمد سليم، تحليل مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن الأصول البيولوجية للنشاط الداجني وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 41 2021/12/30 https://journals.ekb.eg/article_60201.htm
- ✓ جمانة حنظل التميمي، المقارنة بين المعيار الدولي الخاص بالنشاط الزراعي رقم 41 والقاعدة العراقية الخاصة بالنشاط الزراعي رقم 11 دراسة تحليلية مقارنة، 2021/08/30 https://journals.ekb.eg/article_60201.html
- ✓ وائل أحمد علي الشربيني، إطار مقترح للقياس والإفصاح المحاسبي من الأصول البيولوجية لتحسين جودة المعلومات المالية، 2021/08/20 https://journals.ekb.eg/article_239770_0.html
- ✓ إبراهيم عبد الرحمن عبد الله عوض الله، القياس والإفصاح المحاسبي عن تكاليف الاصول الزراعية وأثرهما في قرارات مستخدمي القوائم المالية، 2021/08/30 <http://repository.sustech.edu/handle/123456789/11819>
- ✓ نواف فخر، المحاسبة عن النشاط الزراعي وإمكانية تطويرها مع دراسة تطبيقية على منشأة الحرية للإنتاج النباتي في جبلة-سوريا 2021/08/30 <http://journal.tishreen.edu.sy/index.php/econlaw/article/view/8016>

ثانيا: مراجع اجنبية

- 1- Aslanertik, Banu Esra, Fair Value Considerations During The Current Financial Crisis ,EconAnadolu: Anadolu International Conference in Economics, 2009 p75.
- 2- -CASTA, J.-F.. La comptabilité en « juste valeur » permet-elle une meilleure représentation de l'entreprise. CEREg université paris Dauphine 2003.
- 3- Financial Accounting Standards Board (FASB). Accounting Standards No. 157, Fair Value Measurements 2006
- 4- Grant thornton.. IFRS 13,Évaluation de la juste valeur. Grant thornton. Février 2012.

- 5- International Accounting Standards Board (IASB). International Financial Reporting Standard No. 13, Fair Value Measurements 2011
- 6- -Larson , K.D ,& Wild, John J. , Fundamental Accounting Principles , Mc Graw-Hill ,Irwin,2005.
- 7- OBERT, R.. GENESE DU CONCEPT DE LA JUSTE VALEUR DANS LES NORMES COMPTABLES. Réflexion, R.F.CPartie 2,428 janvier 2010

مواقع الكترونية

- a. Études à l'étranger mars Lynn van Bijon, Implementation Guide for Fair Value Accounting for Vital Assets.30/08/2021<https://www.pwc.dk/da/nyt/finance/regnskab/assets/global-guide-okt-2013.pdf>
- b. Meritxell Miarons Blanco, Historical cost versus fair value of biological assets: Relevance of accounting information https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/667858/MMB_PhD_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y 30/08/2021
- c. Edward Lee and Others, Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China London, https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/667858/MMB_PhD_THESIS.pdf?sequence=1&isAllowed=y 30/08/2021
- d. C.O. Mgbame, Accounting Information and Stock Volatility in the Nigerian Capital Market- A Garch Analysis Approach International Review of Management and Business 30/08/2021 <http://lib.unnes.ac.id/22298/1/4111411007-s.pdf>
- 2- -Ashford C. Chea, Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements International Journal of Business and Social Science 30/08/2021 https://ijbssnet.com/journals/Vol_2_No_20_November_2011/3.pdf
- a. Rute Goncalves, Patrícia Lopes, Russell Craig; Value relevance of biological assets under IFRS, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Volume 29 30/08/2021 <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S1061951817300514>
- 3- -Rute Goncalves, Patrícia Lopes, Russell Craig; Value relevance of biological assets under IFRS, 30/08/2021 <https://ideas.repec.org/a/eee/jiaata/v29y2017/icp118-126.html>

- 4- -Sarmīte Rozentāle, Maira Ore, Evaluation of Biological Assets: Problems and Solutions,30/08/2021 <https://www.proquest.com/info/openurldocerror>
- a. Kamaruzzaman Muhammad, Erlane K Ghani; A Fair Value Model for Bearer Biological Assets in Promoting Corporate Governance: A Proposal, Journal of Agricultural Studies 30/08/2021 <https://www.macrothink.org/journal/index.php/jas/article/view/4630>
- 5- -J. Hinke, M. Stárová; Application Possibilities and Consequences of Biological Assets and Agricultural Produce Reporting in Accordance with IFRS Principles in the Czech Republic 30/08/2021 <https://ageconsearch.umn.edu/record/162249>

الملاحق

الملحق رقم 01

SARL LADER AMAN

Actif Du Bilan Exercice Clos Le 31/12/2020

ACTIF	2020		
	Montants Bruts	Amortis provisions et pertes de valeurs	Net
ACTIF NON COURANTS			
Ecart d'acquisition goodwill			
Immobilisations incorporelles			
Immobilisations corporelles			
Terrains			
Bâtiments			
Autres immobilisations corporelles	80 532 151	18 401 368	62 130 783
Immobilisations en concession			
Immobilisations en cours			
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence			
Autres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Impôts différés actif			
TOTAL ACTIF NON COURANT	80 532 151	18 401 368	62 130 783
ACTIF COURANT			
Stocks et Encours	11 718 196		11 718 196
Créances Et Emplois Assimilés			
Clients	70 937 164		70 937 164
Autres Débiteurs			
Impôts Et Assimilés	4 659 227		4 659 227
Autres Créances Et Emplois Assimilés			
Disponibilités et Assimilés			
Placement et Autres Actifs Financiers Courants			
Trésorerie	21 539 981		21 539 981
TOTAL ACTIF COURANT	108 854 568		108 854 568
TOTAL GENERAL ACTIF	189 386 719	18 401 368	170 985 351

Cabinet HAMTINE NOUR EL HOUDA - Cite El Moudjahidine El Oued

الملحق رقم 02

SARL LADER AMAN

Tableau Des Comptes Du Résultat Fiscal Exercice Clos Le 31/12/2020

RUBRIQUE	NOTE	2020
Ventes de marchandises		
Production vendue		
Produits fabriqués		
Prestations de services		83 997 076
Vente de travaux		
Produits annexes		
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes Rabais, remises, ristournes accordés		83 997 076
Production stockée ou déstockée		
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-Production de l'exercice		83 997 076
Achats de marchandises vendues		17 009 391
Matières premières		
Autres approvisionnements		
Variations des stocks		
Achats d'études et de prestations de services		
Autres consommations		
Rabais, remises, ristournes obtenus sur achats		
Sous-traitance générale		
Locations		
Entretien, réparations et maintenance		
Primes d'assurances		
Personnel extérieur à l'entreprise		
Rémunération d'intermédiaires et honoraires		
Publicité		
Déplacements, missions et réceptions		
Autres services		4 879 040
II-Consommations de l'exercice		-21 888 431
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		62 108 645
Charges de personnel		- 6 623 927
Impôts et taxes et versements assimilés		- 1 679 941
IV-Excédent brut d'exploitation		53 804 777
Autres produits opérationnels		
Autres charges opérationnelles		
Dotations aux amortissements		18 401 368
Provision		
Pertes de valeur		
Reprise sur pertes de valeur et provisions		
V-Résultat opérationnel		35 403 409
Produits financiers		91 775
Charges financières		-15 750
VI-Résultat financier		76 025
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		35 479 434
Eléments extraordinaires (produits) (*)		
Eléments extraordinaires (charges) (*)		
VIII-Résultat extraordinaire		
Impôts exigibles sur résultats		
Impôts différés (variations) sur résultats ordinaire		
IX-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		35 479 434

Cabinet HAMTINE NOUR EL HOUDA - Cite El Moudjahidine El Oued

3

الملحق رقم 03

SARL LADER AMAN

Passif Du Bilan Exercice Clos Le 31/12/2020

RUBRIQUES	2020
CAPITAUX PROPRES	
Capital émis	1 000 000 000
Capital non appelé	
Primes et réserves – réserves consolidé (1)	
Ecart de réévaluation	
Ecart d'équivalence (1)	
Résultat net - résultat net par du groupe	
Autres capitaux propres – report à nouveau	
Part de la société consolidant (1)	
Part des minoritaires (1)	
TOTAL I	35 479 434
PASSIF NON – COURANT	
Emprunts et dettes financiers	
Impôts (différés et provisionnés)	
Provisions et produits constatés d'avance	
TOTAL PASSIF NON – COURANT II	
PASSIF COURANTS	
Fournisseurs et comptes rattachés	30 311 661
Impôts	5 869 181
Autres dettes	1 463 157
Trésorerie passif	
TOTAL PASSIF – COURANT III	37 643 999
TOTAL GENERAL PASSIF	170 985 351

Cabinet HAMTINE NOUR EL HOUDA - Cite El Moudjahidine El Oued

2