

جامعة قاصدي مرباح-ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير و علوم تجارية

التخصص: 1: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالبة: بلعزیز سارة

بعنوان :

دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS 13 في البيئة الجزائرية "دراسة ميدانية"

نوفشت و أجزيت علنا بتاريخ 2015/05/25

امام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ /بن مالك حسان.....(أستاذ - جامعة قاصدي مرباح-ورقلة)رئيسا.

الدكتور/ مايو عبد الله.....(أستاذ -جامعة قاصدي مرباح-ورقلة)مشرفا.

الأستاذ /بن زقير حياة..... (أستاذ -جامعة قاصدي مرباح-ورقلة)مناقشا.

السنة الجامعية:2014/2015

إهداء:

إلى أروع ما في الوجود، إلى التي تبجلني في دعوتها عن نفسها إلى من تزهر دنيائي بابتسامتها

النع الذي لا ينضب "أمي الحنون"

إلى روح "أبي رحمة الله" عليه الذي لطالما اشتقته

إلى أخواتي و إخوتي المحبين والداعمين لي على الدوام

إلى زملاء الدراسة أعانهم الله ووفقهم...

إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

شكر و تقدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذه المذكرة ، فله الحمد حتى يرضى و له الحمد بعد الرضى

أتقدم بجزيل الشكر إلى أمي التي رعنتي والتي لاتزال تدعو و ترعى

إلى إخوتي و أخواتي سر ابتساماتي.

إلى كل زملائي بالعمل وخاصة: باية، سهام، نجاة.

إلى كل من ساهم في مساعدتي: قبي يزيد، قدادرة محمد، رزاق لقرع رضا، ش، بلعزير زوبيدة،

إلى مدير مكتب المحاسبي OISIS: السيد عباس سلامي.

إلى أبي الثاني: مختاري لمين .

إلى أساتذتي الكرام كلهم وخاصة : بوخلخال عبد الرحمان ، هواري سويسي، زرقون محمد.

شكر خاص جدا إلى مشرفي : "مايو عبد الله" على لطفه الكبير و أناقة أسلوبه .

ملخص :

يهدف هذا البحث لدراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية، من خلال تناول القيمة العادلة من منظور بعض المعايير المحاسبية الدولية ، واعتمادا على معيار الإبلاغ IFRS13 "قياسات القيمة العادلة" ، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية باعتبار النظام المحاسبي المالي قد تضمنها من خلال القواعد الخاصة للتقييم .

حيث كانت من أهم نتائج البحث أن القيمة العادلة تحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية المحاسبية ، وان البيئة الجزائرية المعتمدة على التكلفة التاريخية لا تسمح حاليا بتطبيق نموذج القيمة العادلة على الرغم من مرور خمس سنوات من تبنيتها و تطبيقها للنظام المحاسبي المالي .

الكلمات المفتاح :

تكلفة تاريخية، ، قيمة العادلة.

Le résumé :

Cette recherche vise une étude analytique de la juste valeur en vertu IFRS13 standard dans l'environnement algérien, à travers en mangeant de la juste valeur du point de vue de certaines des normes comptables internationales, en fonction de la IFRS13 de reporting standard "Fair Value Measurements», et leur applicabilité dans l'environnement algérien système de comptabilité financière peut garantie par des règles particulières pour l'évaluation. Où il était l'un des résultats les plus importants qui vérifient la juste valeur des caractéristiques qualitatives de l'information de comptabilité financière, et sur la base du coût historique de l'environnement algérien ne permet pas actuellement l'application du modèle de la juste valeur en dépit de cinq ans à compter de la demande d'adoption pour le système de comptabilité financière.

Les mots clés : cout historique, juste valeur

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
26	مقياس ليكرت الثلاثي	01-1
26	جدول الخاص بمعدلات الاسترجاع على الاستثمارات	02-.2
27	جدول المستوى الاكاديمي	03-02
28	وظيفة افراد العينة	04-02
29	الجدول الخبرة المهنية	05-02
29	جدول يبين قطاعات العمل	06-02
30	جدول توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	07-02
30	Statistique de fiabilité جدول صدق و ثبات الإستبيان	08-02
31	معامل الفا كرونباخ	9-2
31	جدول الفا جميع المحور	10-2
32	سلم ليكرت المتوسط المرشح	11-2
34	جدول إجابات المستجوبين حول طريقة القياس بالتكلفة التاريخية	12-2
35	جدول وصف الإجابات الخاصة بعيوب التقييم بالتكلفة التاريخية	13-2
36	جدول وصف إجابات بالنسبة لملائمة المعلومات المالية المقاسة بمبدأ القيم العادلة	14-2
37	جدول تحديات التي تواجه القيمة العادلة كبديل من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية	15-02
37	جدول وصف الاجابات حول مشاكل التي تواجه القيمة العادلة من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية	16-02
38	جدول يبين معامل الارتباط	17-02
39	تحليل التباين الأحادي تبعا للخبرة	18-02

قائمة الأشكال

فهرس الإشكال

رقم الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
30	توزيع افراد العينة حسب الرقم المستوي	01-02
30	توزيع نسبة أفراد العينة	02-02
31	البياني توزيع افراد العينة تبعا للوظائف الشكل	03-02
31	الشكل البياني لنسبة توزيع افراد العينة تبعا	04-02
32	الشكل البياني الخبرة المهنية	05-02
32	الشكل البياني نسبة الخبرة المهنية	06-02
33	شكل البياني توزيع العينة حسب الجنس	07-02

قائمة المصطلحات

قائمة المصطلحات باللغة الأجنبية

القياس المحاسبي	Mesure la comptabilité
التكلفة التاريخية	Le coût historique
القيمة العادلة	La juste valeur
الفيدرالية الدولية للمحاسبين	International Fédération of Accountants IFAC
لجنة المعايير المحاسبية الدولية	International Accounting Standards Committe IASC
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين	American Institut of Certified Public Accountants AICPA
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board IASB
مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي	Financial Accounting Standards Board FASB
المخطط الوطني المحاسبي	PCN Plan national de la comptabilité
النظام المحاسبي المالي	SCF Système de comptabilité financière
قياس القيمة العادلة	Evaluation à la juste
مدخل السوق	Approche par le Marché
مدخل النتيجة	Approche par le Résultat
مدخل التكلفة	Approche par les coûts
مبلغ التحيين	Un montant unique actualisé

خطة البحث

في البيئة الجزائرية IFRS13 الموضوع : دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل معيار الإبلاغ المالي

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي وأدبيات القيمة العادلة

تمهيد :

المبحث الأول : الإطار النظري بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.

التاريخية. التكلفة المطلب الأول : مبدأ

العادلة. المطلب الثاني : نموذج القيمة

1. اصدارات المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة.

2. اساليب التقييم بالقيمة العادلة .

3. أهداف تطبيق محاسبة القيمة العادلة .

4. مشاكل التقييم بالقيمة العادلة .

المبحث الثاني : الدراسات السابقة.

أولا : الدراسات العربية.

ثانيا : الدراسات الاجنبية.

ثالثا :التعليق على الدراسات السابقة وإضافة الباحث.

الخلاصة:

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية .

تمهيد:

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات.

1. تصميم الدراسة.
2. مصادر الحصول على البيانات.
3. مجتمع الدراسة وعينتها.
4. معالجة البيانات الإحصائية

الفرضيات. وإختبار التحليل نتائج المبحث الثاني : مناقشة

1. تحليل بيانات الدراسة.
2. إختبار الفرضيات.

الخلاصة.

الخاتمة.

المقدمة

المقدمة :

1. طرح الإشكالية:

لإعداد القوائم المالية تستخدم عدة أسس و أدوات للقياس إضافة إلى تلك المبادئ المحاسبية لسرد المعلومات بطريقة ملائمة موثوقة و موضوعية ، وقد تم الاعتراف بالكثير من هذه الأسس كمعايير محاسبية من خلال مجلس المعايير المحاسبية المالية (FASB) و مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، في بياناتها و ذلك لتسهيل اتخاذ القرارات الضرورية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في الوقت المناسب ، ضمن البيئة المحاسبية الملائمة وتطبيقاتها المحاسبية و المالية مع الواقع الاقتصادي حيث تستوجب سوق نشط ملائم للقياس و عليه تم انتهاز نموذج القيمة العادلة كبديل للقياس من طرف الهيئات المعايير المحاسبية من خلال إصدار عدة معايير تتضمن استخدام القيمة العادلة خلال عدة سنوات ، حيث برز اسم " القيمة العادلة" ضمن معيار الإبلاغ المالي : **IFRS 13** "قياسات القيمة العادلة" سنة **2011**. و الذي جرى تطبيقه في الدول الأوروبية يناير 2013.

حيث أن النظام المحاسبي المالي الجديد يسعى إلى تعزيز الشفافية والمصدقية في عرض القوائم المالية مع إتباع حيادية تامة. و الذي استوحى نطاقه التصوري من الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية و الذي اخذ نموذج القيمة العادلة " القيمة الحقة " ضمن قواعد خاصة للتقييم و إعادة التقييم منذ سنة **2009**. حيث سخر كل الإجراءات و الخطوات الإدارية و التنظيمية و التشريعية التي من شأنها تفعيل إمكانية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و التي تتخذ التكلفة التاريخية كأساس للقياس.

مما سبق تطرح الإشكالية التالية ذاتها:

في ظل وجود معيار **IFRS 13** مسمى بـ : "القياسات القيمة العادلة " كيف تتم عملية تبني و تطبيق هذا المعيار في البيئة الجزائرية ؟

للإجابة على هذه الإشكالية يجب الإجابة أولا على الأسئلة الفرعية وذلك و لمعالجة الإشكالية المطروحة والإجابة عليها من خلال طرح مايلي .

1 هل يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

2- هل تعتبر التكلفة التاريخية أنسب طرق القياس في البيئة الجزائرية رغم مساوئها ؟

3- في ظل البيئة الجزائرية ، هل تواجه القيمة العادلة صعوبات في تطبيقها ؟

2-الفرضيات :

للإجابة على التساؤلات السابقة نطرح الفرضيات التالية :

✓ القيمة العادلة جاءت في مفهومها كأداة للقياس لخدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال المعايير المحاسبية المتبينة لنموذج القيمة العادلة قبل ظهور IFRS 13 "القياسات القيمة العادلة " وهي تناسب متخذي القرار.

✓ تعتبر التكلفة التاريخية انسب طرق القياس حيث يميل معظم مجتمع البيئة الجزائرية إلى القياس بالتكلفة التاريخية المالية .

✓ تواجه القيمة العادلة كمفهوم وطريقة قياس عدة صعوبات لتطبيقها داخل البيئة الجزائرية ولكن يمكن تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

3-مبررات اختيار الموضوع :

- يعتبر هذا الموضوع احد أهم المواضيع الحديثة
- تهتم الدراسة بجودة المعلومات المقاسة و المعروضة ضمن القوائم المالية ، وبالتالي تدرس طريقة القياس المالي الذي يؤثر على قرارات مستمد في القوائم المالية .

4-أهمية الدراسة :

أهمية هذا البحث تظهر في انه سيتناول موضوع دراسة القيمة العادلة في عملية القياس و الإفصاح المنصوص عليها في المعايير المحاسبية و الإبلاغ المالي و كذا حسب ما تناوله النظام المحاسبي المالي وما له من آثار على

كما أن للبحث أهمية تبرز في طرح موضوع حديث نوعا ما حيث انه يتزامن و تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS 13 "القياسات القيمة العادلة " .

5- إطار الموضوع

تم تسليط الضوء في هذه الدراسة على البديل لأنسب و الواجب استدامة للقياس المالي ضمن البيئة الجزائرية وتعتبر هذه الأخير تربة خصبة وتطبيق لإيجاد البديل الأنسب بعد التعثير الذي شهدته مع ظهور النظام المحاسبي المالي .

6- الحدود المكانية و الحدود الزمنية:

أ-الحدود المكانية للحصول على آراء فعالة و مقيدة للبحث ثم استقصاء كل من :

1. المهنيين المحاسبين منهم و الأكاديميين

2. الإداريين داخل المؤسسات الجزائرية

حيث عنت الدراسة أماكن عدة : ولاية ورقلة - دائرة تقرت - مؤسسات داخل تقرت

ولاية الوادي : جامعة الوادي .

ب-الحدود الزمنية : طيلة فترة توزيع الاستبيان مارس ، أفريل ، سنة 2015

7- أهداف البحث :

- مدى تفاعل البيئة الجزائرية و التحديات الواقعة من خلال النظام المحاسبي المالي و الذي يذكر القيمة العادلة كأداة للقياس .
- آراء المختصين في المجال المعارضة المؤيدين تبني تطبيق القيمة العادلة .
- مقارنة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة .

8- منهج الدراسة و أدواتها :

و للإحاطة بمختلف جوانب البحث و للإجابة على الإشكالية المطروحة و إختيار الفرضيات سننعمد على :
المنهج الوصفي : الاعتماد عليه بعض المعايير التي تناول القيمة العادلة و كذا عند التطرق للنظام المحاسبي المالي من حيث النقاط المتعلقة بالموضوع .

المنهج التحليلي:الاعتماد عليه في بعض حالات المقارنة، وكذلك تحليل نتائج الدراسة الميدانية.

و أعمد اسلوب دراسة الحالة في الجزء الخاص بالإشكال الناتج عن إختيار البديل الأقرب للواقع الإقتصادي الجزائري ، كما تم الإعتماد على أداة الإستبيان الموجه لمختصين في المحاسبة و المهنيين و الأكاديميين لمعرفة آرائهم فيما يتعلق بجوانب الدراسة و تم إختيار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS.

الفصل الأول :

الإطار المفاهيمي و أدبيات القيمة العادلة

تمهيد :

إن القيمة العادلة ظهرت في المحاسبة كأداة للقياس بجانب مبدأ التكلفة التاريخية في العصر الحديث حيث تعتبر طريقة التقييم بالقيمة العادلة وليدة الأزمات و الفكر المحاسبي حديثا .

وهو ما سنتطرق إليه من خلال هذا الفصل في المبحث الأول : الإطار المفاهيمي : لعيوب و مبررات كل من القيمة العادلة و المعايير التي تبنتها و التكلفة التاريخية و أما المبحث الثاني : مخصص لبعض الدراسات السابقة التي تتعلق بموضوع الدراسة .

المبحث الأول: الإطار النظري :

رغم وجود عدة بدائل للقياس إلا أنه من الناحية النظرية فإن الفكر المحاسبي قد استقر على نموذجين رئيسيين للقياس هما: نموذج محاسبة التكلفة التاريخية، ونموذج محاسبة القيمة العادلة، ولكل نموذج مبررات يستند إليها مؤيدوه، ووجهت له انتقادات.¹

المطلب الأول : نموذج التكلفة التاريخية

إن حقيقة التكلفة التاريخية هي الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، وأنها ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة هذا المبدأ بعد التملك أو وقت الحدث إذ تصبح القيمة شيئاً من الماضي الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحالية.²

كما اعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية لأنها توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس وتسهل عملية التحقق بدقة من البيانات وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية.³

لمبدأ التكلفة مبررات تستند إليها بعض الدول أنظمتها المحاسبية ومنها النظام المحاسبي الجزائري وحتى بعض مستخدمي القوائم ومن هذه المبررات نجد:⁴

1) الموضوعية: حيث أن المحاسبية يجب أن تكون بياناتها مبنية على أساس إثبات أو دليل موضوعي وخالية من (الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية).

2) الموثوقية: لعل أهم مبرر لمبدأ التكلفة التاريخية هو الموثوقية العالية إذ ما تمت مقارنتها بالأسس الأخرى مثل القيمة

العادلة.

1Stéphane Lefranq, Juste ou valeur injuste, Le débat sur l'évaluation des instruments de marché THE 75, P37.:CERTIFIED ACCOUNTANT 1st Quarter 2009, no

2 رضا إبراهيم صالح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة إسكندرية العدد رقم 2 المجلد رقم 46 جوان 2009، ص36.

3أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة -الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق، مراجعة بحثية تاريخية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية، جامعة الشرق الأوسط-عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 29 2012، ص19.

4رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، المحاسبي المنتقى العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 17 و18 جانفي 2010 جامعة الوادي، الجزائر، ص7.

3) اتساق مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة لإطار فكر المحاسبة المالية مثل الاعتراف بالإيرادات، فرض وحدة القياس، الحيطة والحذر، مبدأ المقابلة.

4) يرغب معدو القوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكبر على موثوقية المقاييس من أجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية، هذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

5) يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملة تبادلية حقيقية للاعتراف وقياس وهذا ما يدل عليها موضوعية وموثوقية أكبر.

- أهم الانتقادات الموجهة لمبدأ التكلفة التاريخية

بالرغم من أن مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية لها درجة من الإقناع في الفكر المحاسبي التي يركز عليها مبدأ

التكلفة التاريخية إلا أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج نجد:⁵

1) ضعف أو حتى عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية على أساسها، حيث تعتبر الملاءمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات

المحاسبية وعليه يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس.

2) تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة غارقة أثناء عملية اختيار أو اتخاذ القرارات، وهذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في عملية اتخاذ

القرارات.

3) يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملاءمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا

ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.

4) التضخم: على أساس مبدأ التكلفة التاريخية يتم تجاهل التضخم النقدي وإرتفاع الأسعار الذي من شأنه عرض

القوائم المالية بشكل مشوه بالمقارنة مع الواقع الاقتصادي، وكذلك يتم تجاهل وحدة القياس.

5) عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات

متجددة ومتفككة مع السوق.

6) عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه الواقع.

المطلب الثاني : نموذج محاسبة القيمة العادلة

⁵رشيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، المحاسبي الملتقى العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 17 و18 جانفي 2010 جامعة الوادي، ه، ص8.

• ماهية محاسبة القيمة العادلة:

لمحاسبة القيمة العادلة مفاهيم وتعريفات متعددة حيث عُدل مفهومها عدة مرات ضمن إصدارات مجالس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمعايير المحاسبة الأمريكية FAS وكذا المعايير المحاسبية الدولية IAS أو إصدارات معايير الإبلاغ المالي IFRS وأهم التعريفات التي أعطيت لمحاسبة القيمة العادلة نجد:

الفرع الأول: تعريف مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية FASB (2006):

عرفت محاسبة القيمة العادلة ضمن المعيار رقم FAS 157 بأنها: "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة لبيع أحد الأصول أو المدفوع لتسوية أحد الالتزامات في معاملة منتظمة بين المشاركين في تاريخ القياس".⁶

الفرع الثاني: تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن معايير المحاسبة الدولية IAS بأنها: "المبلغ الذي يمكن تبادل أصل أو تسوية التزام ما بين أطراف عالمين وراغبين في معاملة بين طرفين مستقلين".⁷

ومن التعريف السابقة نحاول أن نعرف القيمة العادلة: بأنها السعر الممكن الحصول عليه من خلال معاملة أو صفقة افتراضية ومنتظمة من خلال خروج أصل للبيع قبض سعره أو دفع التزام في سوق رئيسية نشطة أو ملائمة يمكن للشركة معده القوائم أن تعرف ما يميزها عن الشركات الأخرى وأن يكون شركاء السوق مستقلين عن الشركة ولا تربطهم علاقة وهم واعون بنتائج المعاملة وغير مضطرين لها.

3 إصدارات المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة: لقد توالى وتتابع إصدارات المعايير الخاصة

بالقيمة العادلة منذ الثمانينات وإلى يومنا سواء تكون عبارة عن معايير جديدة أو إجراء تعديلات أو تحديثات على معايير صادرة من قبل، ونجد أن المعايير الخاصة بموضوع القيمة العادلة صدرت عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية

IASB وعن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB.

-1 المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقيمة العادلة

6Financial Accounting Standards Boards (FASB), FAS 157, "Fair Value Measurements", Norwalk, Connecticut, 2006, P6.

7International Accounting Standard Board, "International Financial Reporting Standards 2008" IAS39: "Financial Instruments: Recognition and Measurement", London, United Kingdom, P1945.

تخلت معايير المحاسبة بالكثير من الدول المتقدمة والنامية خلال العقد الأول من القرن الحادي والعشرون عن نموذج التكلفة التاريخية، واستبدلته بالقياس على أساس القيمة العادلة، فأجرت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) تعديلات على معيار المحاسبة الخاص بالأصول الثابتة (IAS 16)، معيار المحاسبة الخاص بالأصول غير الملموسة (IAS 38) ومعيار المحاسبة الخاصين بالقياس والافصاح عن الأدوات المالية (IAS 32، IAS 39) ومعيار المحاسبة رقم (IAS 40) الخاص بالاستثمارات العقارية، ومعيار المحاسبة رقم (IAS 41) الخاص بالزراعة وما بها من أصول حيوية ومنتجات زراعية ناتجة عنها، ومعيار الإبلاغ المالي الخاص بالأدوات المالية (IFRS 9) والذي سيعوض معيار المحاسبة (IAS 39) في جانفي 2015 وبموجب هذه المعايير أصبح القياس المحاسبي معتمدا بشكل أساسي على القيمة العادلة⁸، وأنه في حالة القياس طبقا لأساس التكلفة التاريخية فعن ذلك يعتبر استثناء ويجب الإفصاح عن الأسباب التي منعت المؤسسة من الوصول إلى قياس للقيمة العادلة يعتمد عليه، بل وتقدير المدى الذي يمكن أن تقع فيه القيمة العادلة إن أمكن.⁹ وكان آخر إصدار معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13) تحت عنوان قياسات القيمة العادلة الذي في ماي 2011 والذي برمج تطبيقه 01 جانفي 2013.

2- المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المالية الأمريكي الخاصة بالقيمة العادلة

كما أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) العديد من معايير المحاسبة الخاصة بالقياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة مثل المعيار (SFAS 107) الخاص بالإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية، المعيار (SFAS 115) بالمحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية الممثلة في المديونية أو حقوق الملكية، والمعيار (SFAS 119) الخاص بالإفصاح عن الأدوات المالية المشتقة والقيمة العادلة المالية والذي أدخل تعديلات (SFAS107) والمعيار (SFAS 133) والذي اهتم باستخدام القيمة العادلة في التقرير عن الأدوات المالية المشتقة كأصول أو التزامات في قائمة المركز المالي، والمعيار (SFAS157) اهتم بالقياس على أساس القيمة العادلة وجعله أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، معيار (SFAS159) وتم من خلاله تعديل المعيار على (SFAS115) وتوسع في استخدام أساس القيمة العادلة وخاصة في

vu le 14/04/2015 ⁸http://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_des_normes_internationales_LE_02/05/2013

⁹مصطفى راشد العبادي، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية -دراسة تحليلية مقارنة- ندوة: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين يومي 18 و19 ماي 2010، ص3.

الوحدات الاقتصادية التي تتعامل في الاستثمارات المالية المتاحة للبيع والاستثمارات المالية بغرض الإنجاز، وسنوجز المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة والصادرة عن FASB في الجدول التالي:

3- القيمة العادلة من منظور المعيار المحاسبي الدولي (IAS39)¹⁰

لقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس.

ينص هذا المعيار "على وجوب قياس الأدوات المالية وفقا للقيمة العادلة" حيث قسم الموجودات المالية إلى أربعة كالتالي:¹¹

1 الأصول والالتزامات المالية التي تقاس عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر:

أولا: أدوات مالية تم قياسها عند الاعتراف الأولي بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر،

ثانيا: الأدوات المالية¹² المقنتاة بغرض المتاجرة بما فيها المشتقات المالية، ويتم قياسها بالقيمة العادلة لها دون أي خصم مقابل تكلفة المعاملات التي تكبدها المنشأة عند البيع أو التصرف.

2- الأصول المالية المتاحة للبيع: تعبر هذه المجموعة عن أصول غير مشتقة وغير مبنية كقروض أو مديونيات أو كاستثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق أو كأصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح أو الخسائر وتقاس هذه الأصول المالية بالقيمة العادلة ويعترف بالربح أو الخسارة ضمن حقوق الملكية من خلال قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

3- القروض والمديونيات:

تعبر هذه المجموعة عن أصول مالية غير مشتقة ذات تاريخ سداد محدد أو قابل للتحديد وغير متداولة في سوق نشطة، وتقاس بالقيمة العادلة عند الاعتراف الأولي، ثم تقاس بعد ذلك بالتكلفة المستهلكة باستخدام طريقة الفائدة الفعلية، ولا يعترف بأي ربح أو خسارة لهذه الأدوات المالية إلا عند استبعادها من الدفاتر أو حدوث اضمحلال في قيمتها.

4- الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق:

10 عمرو حسن إبراهيم ، معيد بقسم المحاسبة بالكلية ، حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية

اختبارية "رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة، ص62.

op.cit, parag 54., 1 IAS 39

55op.cit, parag, 12 IAS 39

وتعبر عن أصول مالية غير مشتقة لها مبلغ محدد أو قابل للتحديد وتاريخ استحقاق محدد ولدى المنشأة النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، وهي أدوات مالية بخلاف ما تم تبويبه ضمن الفئات الثلاث السابقة، وتقاس بالتكلفة المستهلكة ولا يعترف بأي ربح أو خسارة لهذه الأدوات المالية إلا عند استبعادها من الدفاتر أو حدوث اضمحلال في قيمتها، وقد فرض هذا المعيار عقوبات على المنشأة التي تبيع أو تعيد تبويب أية استثمارات ذات قيمة داخل هذه الفئة قبل تاريخ استحقاقها بمدة تزيد عن ثلاثة أشهر وقبل تحصيل جزء جوهري من القيمة الأصلية لهذا الأصل المالي.¹³

• الإفصاح المحاسبي عن الاستثمارات المالية وفقاً للمعيار (IAS 39)¹⁴ :

1. الأرباح أو الخسائر غير المحققة للاستثمارات المالية المتاحة للبيع، والتي يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية.
2. الأرباح أو الخسائر غير المحققة للأدوات المالية المبوبة عند نشأتها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والتي يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل.
3. الإفصاح عن الأساليب والافتراضات الهامة المستخدمة في تقدير القيمة العادلة، في حالة عدم توافر السوق النشط، وذلك في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
4. الأسباب التي أدت إلى تحويل أو بيع الاستثمارات المالية المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.

4- القيمة العادلة من منظور معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13)

يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 13 "قياس القيمة العادلة Evaluation à la juste" الإطار الوحيد للقياس بالقيمة العادلة عندما توجب ذلك المعايير الأخرى، وقد تم إصداره في ماي 2011 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ودخل حيز التنفيذ اعتباراً من الدورات التي تبدأ في 01 جانفي 2013¹⁵، كما أعطيت إمكانية تطبيقه ابتداءً من تاريخ إصداره بصورة تدريجية وفق شروط معينة، وكان ثمرة مجهود ست سنوات بين مجلسي IASB وFASB وقد تخلت مسودات هذا المعيار مناقشات طويلة وصعبة لسببين اثنين:¹⁶

op. cit., parag54., 13IAS39

14 عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص65.

15 Andrew Watchman, Information financière internationale, Pleins feux sur les IFRS, L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir Bureau mondial des IFRS, Deloitte, Mai 2011, P2

16 Groupe mazar, IFRS 13 «Evaluation de la juste valeur»-L'essentiel de la norme en 40 questions/réponses, 07/2012 P4.

السبب الأول: ويتعلق بعزم مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB على اصدار معيار يعرف القيمة العادلة "كيف؟" أي كيف يتم تحديد قيمة الأصول أو الخصوم دون التعرض إلى متى يتم التقييم على أساس القيمة العادلة أي "متى نستعملها".

السبب الثاني: وهو سبب ظرفي يتعلق بتزامن النقاشات حول هذا المعيار مع الأزمة المالية العالمية ومحاوله البعض إيقاف التعامل بها، على اعتبار أن تحديد القيمة العادلة في الظروف الاقتصادية المستقرة يكون أسهل.

ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى: نطاق تطبيق هذا المعيار، أهم مبادئ ومدخل القيمة العادلة في ظل هذا المعيار، ومستويات التسلسل الهرمي لقياسات القيمة العادلة.

1-4 مجال تطبيق المعيار رقم (IFRS 13)

وضع المعيار IFRS 13 ولأول مرة إرشادات عامة بشأن كيفية تقدير القيمة العادلة لجميع لأصول والالتزامات والهدف من ذلك هو توسيع نطاق الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة في التقارير المالية وجعله المعيار الوحيد الذي يمكن من قياس القيمة العادلة وتطبيقه على كافة المعايير المحاسبية التي تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة.

ويعتبر المعيار IFRS 13 المعيار الوحيد الذي يعطي تعريفا صريحا للقيمة العادلة ويحدد كيفية استخدامها ويبين العناصر التي تدخل ضمن نطاق تطبيقه وكيفية ذلك، ويلجأ إليه عندما يتعلق بالقيمة العادلة ولأجل ذلك اعتبر المعيار النموذج Norme de référence.

يمكننا حصر العناصر التي تدخل ضمن مجال تطبيق معيار الإبلاغ المالي جميع المعاملات المالية وغير المالية التي تتطلبها المعايير المحاسبية الأخرى أو تسمح بذلك، ويشمل جميع المنشآت التي تتخذ المعايير المحاسبية كدليل لحسابتها، كما يستثنى من نطاق تطبيقه العمليات التي تتم وفق معايير الإبلاغ المالي (IFRS 2، IFRS 17)، وسنعرض مجال تطبيقه في العناصر

التالية:¹⁷

1. المعايير التي تتطلب أو تسمح باستخدام محاسبة القيمة العادلة.
2. المنشآت المعنية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة.
3. العمليات التي تستثنى من نطاق تطبيقه.

2-4 المؤسسات المعنية بتطبيق محاسبة القيمة العادلة

17PHILIPPE MARTINET, quelle juste valeur, BRETEUIL finance, 07/12/2011, PARIS, France, P12.

ويشمل أيضا مجال تطبيقه جميع المؤسسات التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية كأساس في المحاسبة المالية لها ويطبق على جميع عناصر الأصول والخصوم وقد يتم اللجوء إلى استخدامه في المرحلة الأولية للحسابات والقوائم المالية وقد يلجأ إليه في نهاية الإعداد عند عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيم العادلة ونخص بالذكر المعيار 7 IFRS "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمعيار 40 IAS "الممتلكات العقارية".¹⁸

4-3 أساليب تقييم القيمة العادلة

حدد المعيار 13 IFRS أساليب تقييم القيمة العادلة المناسبة حسب الظروف التي توفر بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المدخلات التي يمكن ملاحظتها والتقليل من استخدام المدخلات غير قابلة.¹⁹

4-4-1 مداخل القيمة العادلة

لقد حدد المعيار 13 IFRS ثلاث مداخل (مدخل السوق، مدخل الدخل ومدخل التكلفة) لتقييم وقياس القيمة العادلة التي يمكن استخدامها في معظم الحالات التقييم التي تناسب الظروف السائدة والتي تتوفر عنها بيانات كافية ليتم استخدامها لقياس القيمة العادلة. ويمكن عرض مداخل القيمة العادلة على النحو التالي:²⁰

أولاً: مدخل السوق Approche par le Marché

يقصد بمدخل السوق أن تقوم المؤسسة عند تقييم القيمة العادلة بالاعتماد على المعلومات والمعطيات المتوفرة في السوق أي أن السوق يكون هو الأساس في التقييم، ويستخدم مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو التزامات مطابقة ومشابهة، و أساليب التقييم تشمل مصفوفة التسعير، ومصفوفة التسعير والتي يستخدم أساسا لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، وإنما أيضا بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي للأوراق المالية.²¹

ثانياً: مدخل النتيجة Approche par le Résultat

18 Andrew Watchman, op.cit, P4.

19 www.iasplus.com/en/standards/ifrs-13 par : 61 et 67 le 08/05/2013.

20 Andrew Watchman, op.cit, P10.

21 عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص48.

ويتم وفقا لهذا المدخل بتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ واحد عن طريق التحيين (Un montant unique actualisé)، وتعكس حينها القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل ومن التقنيات المستعملة في مدخل الدخل أو مدخل النتيجة نجد:²²

1. أساليب القيمة الحالية؛ مثل نماذج تسعير الخيارات (Modèles d'évaluation des options) مثل معادلة بلاك كولز-ميرتون (وهو نموذج في شكل مغلق)، والنموذج ذو الحدين (وهو نموذج شبكي). كما تتضمن أساليب القيمة الحالية أيضا طريقة الأرباح متعددة الفترات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.²³

ثالثا: مدخل التكلفة Approche par les coûts

يقوم مدخل التكلفة حسب المعيار IFRS 13 على المبلغ الذي سيلزم حاليا ليحل محل القدرة على تقديم الخدمات للأصل (تكلفة الاستبدال الجارية)، أي أنه يقوم على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال القدرة الخدمية للأصل ويسمى بتكاليف الاستبدال الحالية ويكون السعر من وجهة نظر المشارك في البيع (البائع) ويتمثل السعر في المبلغ الممكن الحصول عليه للأصل والذي يتحدد بناء على التكلفة التي سيتحملها مشارك آخر في السوق (المشتري) للحصول على الأصل أو بناء أصل بديل أو بناء أصول مماثلة المنفعة، معدلة بمدة التقادم يشمل التقادم كلا من التدهور أو التقادم المادي والفني (التكنولوجيا الاقتصادي).²⁴

4-4-2 مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة وتسلسلها الهرمي

يستند في تقييم القيمة العادلة إلى مدخلات أساليب التقييم وهي نوعان (مدخلات قابلة للملاحظة ومدخلات غير قابلة للملاحظة)، وتصنف وفق التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والمكون من ثلاث مستويات (المستوى الأول، المستوى الثاني والمستوى الثالث).

ويمكننا عرض مدخل القيمة العادلة على النحو التالي:²⁵

أولا: مدخلات أساليب تقييم القيمة العادلة:

22 عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص49.
23 Andrew Watchman, op.cit, P10.

24 عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص49.
25 Andrew Watchman, op.cit, P10.

حدد المعيار IFRS 13 مدخلات أساليب التقييم التي يتم استخدامها لقياس القيمة العادلة، ويدل مصطلح مدخلات على "الافتراضات التي سوف يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصول أو الالتزامات، بما فيها الافتراضات حول المخاطر"، وتنقسم مدخلات أساليب التقييم إلى مدخلات قابلة للملاحظة ومدخلات غير قابلة للملاحظة:²⁶

1. المدخلات القابلة للملاحظة *Donnée d'entrée observables*: وهي تلك المدخلات التي تقوم على بيانات السوق والتي تم الحصول عليها من مصادر مستقلة عن المنشأة التي تقوم بإعداد القوائم المالية، والتي تعكس الافتراضات التي سوف يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الالتزامات.

2. المدخلات غير القابلة للملاحظة *Données d'entrée non observables*: وهي المدخلات التي تعكس افتراضات الشركة المعدة للقوائم المالية وذلك عن افتراضات المشاركين في السوق التي تقوم على أفضل المعلومات المتاحة في تلك الظروف، ويراعى عند استخدام أسلوب القياس بالقيمة العادلة ان تعظم من استخدام أقصى قدر ممكن من "المدخلات القابلة للملاحظة"، وأن تقلل لأدنى حد من استخدام "المدخلات غير القابلة للملاحظة".²⁷

3. التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة *La hiérarchie de la juste valeur*: التسلسل الهرمي لمدخلات القيمة العادلة يحدد الأولوية بالنسبة لمدخلات أساليب التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة وأعاد بذلك مبادئ التسلسل المذكورة في معيار الإبلاغ المالي IFRS 7 بثلاث مستويات رئيسية.²⁸

المستوى الأول: مدخلات قابلة للملاحظة-السعر المعلن في السوق النشطة: وهي الأسعار السوقية (أو القيمة السوقية) والمعلنة في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المطابقة، والتي لدى الشركة -التي تعد القوائم المالية- القدرة على الحصول عليها في تاريخ القياس ويشترط لذلك أن تتوفر في السوق النشطة الشروط:²⁹

1. جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة؛
2. يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في نفس الوقت؛
3. أن تكون الأسعار متاحة للجميع.

26 عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص49.

27IFRS 13, op.cit, Parag 72.

28Groupemazar, op.cit, P19.

29 طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، العدد 79-80 آيار 2009، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن، موسوعة المعايير المحاسبية، ص155.

والأسعار السوقية التي تكون في السوق النشط توفر الأدلة الأكثر موثوقية من القيمة العادلة ويتم استخدامها دون تعديل لقياس القيمة العادلة عندما تكون متاحة، مع استثناءات محدودة.³⁰

المستوى الثاني: مدخلات قابلة للملاحظة-بخلاف السعر المعلن: إذا تعذر الحصول على الأسعار المعلنة في سوق نشطة (وفقا للمستوى الأول)، فإنه يتم اللجوء إلى مدخلات المستوى الثاني وتكون قابلة للملاحظة المباشرة أو غير المباشرة، وهي تشمل ما يلي:³¹

1. الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة؛
2. الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المطابقة أو المماثلة في الأسواق غير النشطة؛
3. الأسواق غير النشطة هي أسواق يوجد فيها القليل من المعاملات على الأصل أو الالتزام أو أسعار غير حالية أو أسعار معلنة قد تتفاوت بشكل جوهري سواء بمرور الزمن أو بين المتعاملين في السوق؛
4. المدخلات الأخرى بخلاف الأسعار والتي يمكن ملاحظتها لأصل أو التزام (على سبيل المثال: أسعار الفائدة، منحنيات العوائد المالية القابلة للملاحظة عموماً عن المدة المعلنة، التقلبات، سرعة الدفع المقدم، مخاطر الخسارة، مخاطر الائتمان والمعدلات الافتراضية).
5. المدخلات المشتقة أساساً من أو التي تؤكدتها بيانات السوق القابلة للملاحظة عن طريق علاقة الارتباط المتبادلة أو وسائل أخرى (مدخلات يعززها السوق).

المستوى الثالث: مدخلات غير قابلة للملاحظة:مدخلات المستوى الثالث وهي كل المدخلات غير القابلة للملاحظة في سوق الأصل أو الالتزام، ويمكن استخدام المدخلات غير القابلة للملاحظة في قياس القيمة العادلة فقط في حالة عدم وجود مدخلات قابلة للملاحظة، وتعكس المدخلات غير القابلة للملاحظة الافتراضات الخاصة بالشركة التي تعد القوائم المالية "ويجب أن تستخدم الشركة المعلومات المتاحة دون تكلفة أو جهد غير لازمين في وضع تقديرات التدفقات النقدية، واستخدام الافتراضات الخاصة بالمنشأة حول التدفقات النقدية المستقبلية تكون مطابقة لتقدير القيمة العادلة طالما لا توجد بيانات

30IFRS 13, op.cit, Parag 77.

31عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص16.

عكسية تشير إلى أن المشاركين في السوق يستخدمون افتراضات مختلفة فإذا وجدت فعلى المنشأة أن تعدل افتراضاتها لإدخال المعلومات السوقية في الاعتبار".³²

ويجب الإشارة إلى أن عملية تأهيل مستوى تقييم معين يبنى أساس المستوى الأدنى للمدخلات المستعملة في مراحل التقييم (وعلى سبيل المثال إذا تم استعمال ثلاث مداخل في التقييم طبقا للمستوى الأول، ومدخل واحد طبقا للمستوى الثالث فإن عملية التقييم بمجملها يجب أن تتم وفقا للمستوى الثالث).³³

ويمكننا تلخيص طبيعة المدخلات ومتطلبات وإمكانية اجراء التعديلات على الأسعار في الترتيب التسلسلي للقيمة العادلة في الجدول التالي:

5- أهداف التقييم بالقيمة العادلة³⁴:

- تمكن من القياس الملائم والواقعي للأصول والالتزامات والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مقبول ومفهوم لجميع المستفيدين ولجميع الأغراض حيث الاعتماد على مفهوم التكلفة التاريخية أصبح أقل ملائمة ودلالة.
- تعمل على توفير قياس أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.
- تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية.
- تعمل على تحسين الأداء التشغيلي المستقبلي للشركات وتحسين صور الأداء.

6- مشاكل تطبيق محاسبة القيمة العادلة:

وتتشكل مشاكل وصعوبات تطبيق القيمة العادلة في موضعين هامين³⁵:

- مشاكل قياس القيمة العادلة للاستثمارات المتداولة
- مشاكل الإفصاح عنها في القوائم المالية.

³² طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، مرجع سبق ذكره، ص 157.

³³ Groupe mazar, op.cit, P19.

³⁴ شعيب شنوف، أسماء زاوي، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية والحكومة العالمية يومي 20 و 21 أكتوبر 2009 جامعة سطيف، الجزائر.

³⁵ بسمة السويد 2012 : "دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) مذكرة ماستر دراسات محاسبية و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية، علوم التسيير، جامعة ورقلة 2011/2012.

أهم الانتقادات الموجهة لاستخدام القيمة العادلة

وجهت عدة انتقادات لمحاسبة القيمة العادلة من طرف المختصين في الحقل المحاسبي والمالي ومن طرف رؤساء إدارات كبرى الشركات في العالم وقد تشترك بعض هذه الانتقادات مع بعض مشاكل تطبيقها أو حتى مع الصعوبات التي تكتنف تطبيقها وأهم الانتقادات نجد:³⁶

- 1) صعوبة القياس بالقيمة العادلة لكثير من الأصول غير المالية والاستثمارات العقارية ولكثير من الشركات بسبب عدم توافر السوق النشط من ناحية وتعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى.
- 2) التحيز الشخصي للقياس المحاسبي عند 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.
- 3) سوء استخدام فروق إعادة التقدير من جانب إدارة الشركات لتحقيق مصالح ذاتية والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات في سوق الأوراق المالية.
- 4) تفتقر معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب الحالات للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، خاصة الموثوقية والثبات والقابلية للمقارنة والملائمة في بعض الأحيان، مما ينعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى.
- 5) الحاجة إلى بذل جهود غير عادية وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم، خاصة إذا ما تم الاستعانة بمستشارين أو خبراء خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.
- 6) التأخر في إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير محاسبة القيمة العادلة، مما قد يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح وبعض الشروط القانونية المطلوبة من جانب الجهات الرسمية من ناحية، والتأخر في توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية وبالتالي افتقار المعلومات المحاسبية لخاصية التوقيت المناسب من ناحية أخرى.

المبحث الثاني : الدراسات السابقة

36 عبد الناصر محمد سيد درويش، "تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة في اعداد البيانات المالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية -دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2007، ص203.

دراسة³⁷ رقم 01: روجي وجدي عبد الفتاح عواد، المعنونة ب: محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية: حيث هدفت هذه الدراسة للكشف عن أثر محاسبة القيمة العادلة على الأزمة المالية بالاعتماد على استجابة توجهت إلى ضباط الائتمان والمحللين الماليين والمدققين الخارجيين، حيث طرقت الإشكالية التالية: سبب حدوث الأزمة المالية العالمية يمكن في معيار القيمة العادلة أو في غيره من الأسباب وخلصت نتائج تحليل بيانات الدراسة إلى وجود أثر مهم لمحاسبة القيمة العادلة في إحداث الأزمة المالية وقد احتلت المركز الثالث في أهمية نسبية وكانت أهم التوصيات في: التطبيق منهج القيمة العادلة كأساس للاعتراف والقياس والإفصاح.

دراسة³⁸ رقم 02: رضا إبراهيم صالح ، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في ظل الأزمة المالية العالمية: هدف الدراسة تمثل من خلال طرح المشكلة المتمثلة في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يقابلها من معايير مصرية الموجهة نحو القيمة العادلة وأثرها على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للشركات المدرجة في البورصة المصرية، كما أنه يؤثر أيضا بشكل إلحاحي على خاصية الوثوقية والاعتمادية للمعلومات المحاسبية وكل من خاصية قابلية الفهم للمعلومات المحاسبية وقابلية المقارنة. وأن معايير المحاسبة الموجهة نحو قيمة العادلة بشكل خاص ليس لها علاقة بسوء الأزمة العالمية وإنما كانت إحدى أدوات التي أظهرت وكشفت عيوب ومساوئ الإدارة خصوصا، وأن المعايير قيمة المعادلة أثر جيد على خصائص نوعية للمعلومات المحاسبية ولكن بشرط توافر سوق مالي فاعل وقوانين سريعة تضبط أخلاقيات إدارة الشركات. وكانت أبرز التوصيات: توفير قواعد استرشادية وواضحة ومحددة لقياس قيمة العادلة العمل على رفع الوعي لعددي ومراجعي التقارير المالية .

دراسة³⁹ رقم 03: د- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة: قام الباحث بدراسة ميدانية لقياس مدى وجود علاقة سلبية بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية عند قياس الربح المحاسبي والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة ومن خلال التحليل الإحصائي وجود علاقة بين جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة عند قياس الربح المحاسبي.

37 روجي وجدي عبد الفتاح عواد، رسالة استكمال للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، 2010 جامعة الشرق الأوسط. المعنونة ب: محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية.

38 رضا إبراهيم صالح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة إسكندرية العدد رقم 2 المجلد رقم 46 جوان 2009. أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في ظل الأزمة المالية العالمية

39 د- نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، بحث المعهد العالي للمحاسبات وتكنولوجيا المعلومات أكاديمية الشرق، مصر سنة 2003.

دراسة⁴⁰ رقم 04 : د- عبد الناصر محمد سيد درويش، 2008، يقدم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات مالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية: استهدفت الدراسة التعرف على التطورات الحديثة في مجال قياس القيمة العادلة عند إعداد المعلومات المالية، وانعكاس ذلك على أداء الوظيفة المحاسبية، كما تناولت الدراسة التعرف على أهم مشاكل وصعوبات عند قياس القيمة العادلة من وجهة نظر القياس والإفصاح المحاسبي، ولكنها لم تصل إلى عرض للعوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة.

دراسة⁴¹ 05: إعداد محمد مصطفى ، تأثير محاسبية القيمة العادلة على ملائمة و موثوقية البيانات المالية ملخصات رسائل الماجستير: حيث هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة في ملائمة موثوقية البيانات المالية في الشركات الوساطة الأردنية وتم شرح مفهوم القيمة العادلة، إيجابيات وسلبيات وأهم معايير الخاصة بالقيمة العادلة وتم التوصل إلى نتائج أهمها: تعد المعلومات المحاسبية المعدة، قيمة العادلة هذا أكثر ملائمة لمتخذي القرارات كما يعتبر أكثر موثوقية كما تم ذكر بعض السلبيات وأن هناك إمكانية التحيز في كمية قياس البيانات المالية العدة وفقا للقيمة العادلة.

دراسة⁴² 06 : د- أسامة عمدة جعارة: المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبية القيمة العادلة في ملائمة موثوقية، مشكلات التطبيق،مراجعة بحثية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية:تهدف الدراسة إلى فحص مدى فائدة المعلومات المتعلقة بحساب القيمة العادلة للمستخدمين من خلال مراجعة الكتابات المتوفرة حول الأسواق المالية، وصل القيم المعتمدة على حساب قيمته العادلة هي قيم توجيهية للمستخدمين وهي وإنهم المتوصل إليها. ما يتعلق بمعايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة.

دراسة⁴³ رقم 07: الباحث عمرو حسن ابراهيم ، معيد بكلية حلوان كاية التجارة و ادارة الاعمال قسم المحاسبة : دور محاسبة القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية دراسة نظرية اختبارية رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة تناول الباحث في هذه الدراسة "دور محاسبة القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية"،دراسة نظرية،تستهدف الحصول على البيانات اللازمة لاستقراء المعايير و الارشادات المحاسبية وكذلك آراء الباحثين و الدراسات الاكاديمية بشأن القياس و الافصاح المحاسبي باستخدام محاسبة القيمة العادلة،ودراسة مسببات الازمة المالية العالمية من الناحية المحاسبية ،ودراسة اختبارية،تستهدف اختبار ملائمة المعلومات لمحاسبية التي تقدمها محاسبة القيمة العادلة لمتخذي القرار وتوصلت الدراسة الى : ان المحاسبة سواء كانت بالقيمة العادلة أو غيرها من الفاهيم ، لم يكن لها دور في نشأة الازمة المالية العالمية في مراحلها الاولى،ولكنها على

40-د- عبد الناصر محمد سيد درويش، 2008، يقدم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات مالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية -كلية التجارة، جامعة منصور، مجلة مصرية للدراسات التجارية المجلد 31، العدد الثاني 2008.

41-د- إعداد محمد مصطفى ، تأثير محاسبية القيمة العادلة على ملائمة و موثوقية البيانات المالية ملخصات رسائل الماجستير، جامعة الأردن، 2009.

42-د- أسامة عمدة جعارة: المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبية القيمة العادلة في ملائمة موثوقية، مشكلات التطبيق،مراجعة بحثية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية . 2009 .

43-د- الباحث عمرو حسن ابراهيم ، معيد بكلية حلوان كاية التجارة و إدارة الأعمال قسم المحاسبة .

العكس من ذلك وفرت المعلومات المحاسبية لمستخدميها في الاسواق على النحو الذي يمكنهم من اعادة النظر في مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال الاهتمام بتدريس المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة ضمن مناهج اقسام المحاسبة بكليات التجارة بالجامعات المصرية، وتشجيع معدي القوائم المالية على استخدام الحكم الرشيد في مجال تقدير القياسات المحايدة وغير المتحيزة للقيمة العادلة والمنشودة من جانب المستثمرين.

- دراسات جزائرية

دراسة⁴⁴ رقم 08: بسمه السويد 2012 : "دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) مذكرة ماستر: حيث اهتمت الدراسة بعرض أهم بدائل القياس المحاسبي، عرض أهم الآراء المؤيدة و المخالفة لاستعمال كلا من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة ضمن مقارنة بينهما، خلصت الدراسة الى ان مفهوم القيمة العادلة حديث النشأة في البيئة الجزائرية مما ادى الى صعوبة فهمها و تطبيقها لعدم اهتمام أصحاب المجال من متمهين و محاسبين بالمعايير المحاسبية الدولية و هو راجع للنقص التكويني و التعليم بالمحاسبة ، إضافة إلى غياب سوق نشط بالجزائر و على الرغم من إجماع معظم المستجوبين على موثوقية المعلومات المقدمة من طرف القيمة العادلة في التقارير المالية لتلبية حاجات مستخدميها، إلا أن التكلفة التاريخية و بالرغم من عيوبها لا تزال تعتمد في القياس المحاسبي منذ فترة طويلة من الزمن و ذلك لموثوقية معلوماتها دراسة⁴⁵ رقم 09: كركاشة حسين، أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مذكرة نيل شهادة ماستر.

تتمت الدراسة بالآثار الناجمة عن تجاهل ظاهرة التضخم على قيمة ما تحتويه القوائم المالية من معلومات من وجهة نظر مستخدميها والمتمثل في المحتوى الإعلامي حيث تم ذكر إشكالية القياس المحاسبي باستعمال مبدأ التكلفة التاريخية وتوجيه الاتصالات نحو هذا المبدأ حصلت النتائج إلى مدى ابتعاد الأرقام المحاسبية عن قيمتها جارية في ظل القياس المحاسبي التقليدي التكلفة التاريخية. وجاءت أهم التوصيات إلى ضرورة تطوير أساليب القياس المحاسبي التقليدية (التكلفة التاريخية) وضرورة فرض نظام محاسبة التضخم.

دراسة⁴⁶ 10: عبد الكريم الشواتي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية سنة 2012-2013.

تعالج الدراسة موضوع تقييم الأصول الثابتة، وفق النظام المحاسبي المالي حيث تم عرض قواعد التقييم وفق النظام المحاسبي المالي عرض تقييم الأصول الثابتة حيث تم ذكر طريقتي التقييم حسب التكلفة التاريخية عدم محافظتها على مصداقيتها وضرورة خلق بديل: أكثر مصداقية، وأن التقييم بالقيمة العادلة يعتبر طريقة أمثل لقوائم مالية صادقة على درجة عالية من الوثوقية.

44 بسمه السويد 2012 : "دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) مذكرة ماستر دراسات محاسبية و جباية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، جامعة ورقلة 2011/2012.

45 حسين، أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مذكرة نيل شهادة ماستر، سنة 2010-2012، جامعة ورقلة.

46 عبد الكريم الشواتي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية سنة 2012-2013.

دراسة⁴⁷ رقم 11: صالح محمد شريف الدين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية.

تدرس هذه المذكرة إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام التكلفة التاريخية وإبراز عيوبها ومدى تأثير على التقييم الفعلي والواقعي للأصول الثابتة حيث تحصل الباحث إلى نتيجة محوaha أمه بالرغم من موضوعية التكلفة التاريخية وارية موثوقية التي تحظى بها إلا أنها عجزت عن التقييم العقلي والواقعي للأصول الثابتة بشكل يسمح لمستخدمي القوائم المالية من اتخاذ القرارات المناسبة والملائمة والمناداة بإيجاد طريقة قياس بديلة تكون أكثر ملائمة واقعية.

دراسة⁴⁸ : بروفيسور هوم جمعه و حديدي آدم . أثر و امكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الاسلامية هدف الدراسة : ايجاد أرضية مشتركة بين معايير المحاسبية الدولية و معايير الابلاغ المالي و معايير الاسلامية و توجه نحو معايير محاسبة القيمة العادلة بصفة خاصة و امكانية تطبيقها على المصاريف الاسلامية من خلال عملية القياس والافصاح والاعتراف و خلصت الى عدة نتائج أبرزها : تدريب متخصص في المعايير المحاسبية متعلقة بالقيمة العادلة و يؤدي تطبيقها الى اظهار نتائج اكثر واقعية حول الاداء في المصاريف المالية كما ان استخدامها يؤدي الى سلامة الافصاح المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية و توصيات أهمها: أن للقيمة العادلة إنعكاس جيد على معلومات المحاسبية و على الاقتصاد بتوفر أسواق جاهزة و أسواق مالية فاعلة وتوفر كوادر مؤهلة للتعامل مع قيمة العادلة ، حيث دعت الدول العربية الى اصدار معيار خاص يتلائم و الواقع الاقتصادي و الاجتماعي للدول العربية لتحديد طرق واضحة حول آلية قياس قيمة العادلة .

ثانيا - دراسات أجنبية

دراسة رقم 13 :⁴⁹

juste valeur et reporting Sophiegioranno-sring et moniquelacroix de la performance debats conceptuels et théorique

حيث أن الهدف من هذه تقرير هو إظهار كيف أن القيمة العادلة تقدم منطقا جديدا في الابلاغ المحاسبي و الاداء لتطوير الحجج المفاهيمية و النظرية ضمن المعايير الدولية المحاسبية لاجل رؤى مختلفة للشركة من خلال التشكيك و طرح سؤال هل يمكن أن تحمل القيمة العادلة مكان التكلفة التاريخية ، و الخروج بعده ملاحظات أبرزها : مفهوم قيمة العادلة ليس بجديث النشأة حيث تم تداولها من قبل عدة دول و ان القياس بالقيمة العادلة قد يؤثر على الدخل و النتيجة العامة و ان القيمة العادلة كمشروع للتوحيد الدولي يبقى مطروحا.

47صالح محمد شريف الدين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، سنة 2012، 2013، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية.

48 بروفيسور هوم جمعه و حديدي آدم . أثر و امكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الاسلامية ، ورقة بحثية مقدمة الى مؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و التمويل الاسلامي ، اسطنبول تركيا ، سبتمبر 2013.

49-juste valeur et reporting de la performance debats conceptuels et Sophiegioranno-sring et moniquelacroix-
théoriques الجمعية الفرنسية المحاسبية/ محاسبة -تحكم-تدقيق/ 03/2007- المجلد رقم 13 فرنسا صفحة 77 الى 95

دراسة 14 : 50 yves Bernheim et al "رأي حول التقييم بالقيمة العادلة "

عرض هذا التقرير نشأة مفهوم القيمة العادلة ثم عيوب (نقاط ضعف) تطبيق القيمة العادلة و كذا الحالات التي يجب استخدامها و تحديدها وتبرزها ووصل بنتيجة تبديل التكلفة التاريخية بالتقييم بالقيمة العادلة مقبولة بالنسبة لـ: FASB و IASC و الأكثر توافقا .

دراسة رقم 15 : 51 مذكرة نيل شهادة خبرة محاسبية ، فرنسا ، نوفمبر 2008،

أشارت هذه المذكرة الى ان القيمة العادلة باعتبارها أحدث ثورة محاسبية حقيقية في اوروبا منذ 2005 كذا في فرنسا و خصت القيمة العادلة للاصول (استثمارات العقارية) حيث ان سوق العقارات نشط وفي نمو قوي و نظام الضريبي الجديد ملائم جعل قطاع العقارات المدرجة .واحد من محركات نمو الاقتصاد الفرنسي و هدفت الى مساعده مدققي الحسابات في معالجة ما يتعلق بـ: قيمة العادلة للاستثمارات العقارية من خلال الاستثمار الى معايير ذات صلة و المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 و المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ورقم 05 و خلص الى ضرورة تطوير طوير و تكييف مدقق الحسابات مع تطور و توسع مفاهيم المعايير المحاسبية بما في ذلك التكامل بين قيمة العادلة للاستثمارات العقارية و بعض التغيرات في النهج المتبع للتدقيق .

دراسة⁵² رقم 16 : Sophie Giorano-Spring Maitre de conference Monique Lacroix

الهدف من هذه المنشورة (المقال) هو تحديث بعض الاطر النظرية و مفاهيمية لمفهوم القيمة العادلة كما عرض الكاتب غموض بعض المعايير في اطار اعداد القوائم المالية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية .وعن انعكاسات تطبيق هذه المعايير على الاقتصاد الفرنسي الذي تسعى الحكومة لجعله أكثر انفتاحا اتجاه هذه المعايير المتعلقة بمفهوم قيمة العادلة.

دراسة رقم 17 : 53

ERNST&YOUNG/ 2012 IFRS pplyingA 13t ifrs measuremen 13 نوفمبر

حيث يعتبر المرجع الاصيلي للتعريف بمعيار "قياسات القيمة العادلة " IFRS 13 : جاء فيه شرح مفصل للمعيار من خلال استعراض مختلف مواقع عدم تطبيق و تطبيق مفهوم و هيكله القيمة العادلة من خلال : الأصول و الأصول غير المالية و الخصوم و أسهم المؤسسة في سوق أساسي مراقب ليصح تطبيق هذا المعيار عليها و استعراض مبدأ السوق الأكثر استعمالا مع ذكر

50- yves Bernheim et al "رأي حول التقييم بالقيمة العادلة " نموذج محاسبي جديد جمعيه الفرنكفونية للمحاسبة / محاسبة-تدقيق -تحكم- 1999/02 مجلد رقم : 05 صفحة من 25 الى 45

مذكرة نيل شهادة خبرة محاسبية ، فرنسا ، نوفمبر 2008،

La juste valeur des immeubles de placement concept et pratique des principales foncières cotées-proposition d'un guide de contrôle.

Sophie Giorano-Spring Maitre de conference Monique Lacroix 1، أستاذ جامعي ، مخطوطة مؤلف ، التي نشرت في المحاسبة و المعرفة فرنسا

2005 القيمة العادلة مركز الأبحاث ISEM11ERFI -جامعة مونتولي 2011

www.ey.com/ERNST sifr&YOUNG/ 2012 IFRS pplyingA 13measurement ifrs 2 نوفمبر

تقنيات التقييم واستعراض اهداف المعيار، وبرزها : انه يعرف القيمة العادلة مع التركيز على الاصول و الخصوم باعتبارهم المواضيع الاولية لقياسات المحاسبية. اضافة الى طرح اشكالية تبني هذا المعيارو انه في جانفي 2013 سيتم تبنيه في الدول الاوروبية .

ثالثا- التعليق على الدراسات السابقة وإضافة الباحث:

استخلصت مجموعة من الدراسات والأبحاث مبررات لاستخدام القيمة واعتمادها كنموذج قياس والتي نوجزها في النقاط التالية:

- 1) تمكن من القياس الملائم والواقعي للأصول والالتزامات والإفصاح عنها بالقوائم المالية بشكل مقبول ومفهوم لجميع المستفيدين ولجميع الأغراض حيث الاعتماد على مفهوم التكلفة التاريخية أصبح أقل ملائمة ودلالة.
 - 2) تعمل على تصحيح المناخ الصحي للشركات عند نشر المعلومات المحاسبية عن الأصول والالتزامات عند إعادة تقييمها وأثر ذلك على أسعار الأسهم.
 - 3) تعمل على توفير قياس أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.
 - 4) تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية.
 - 5) تعمل على تحسين الأداء التشغيلي للمستقبلي للشركات وتحسين صور الأداء.
 - 6) التكلفة التاريخية أصبحت أقل ملائمة ودلالة.
 - 7) تعمل على تصحيح المناخ الصحي للشركات عند نشر المعلومات المحاسبية عن الأصول والالتزامات عند إعادة تقييمها وأثر ذلك على أسعار الأسهم.
 - 8) تعمل على توفير قياس أكثر واقعية للأرباح في ظل المخاطر المختلفة.
 - 9) تعمل على توفير قياس أكثر ملائمة ودلالة للتدفقات النقدية المستقبلية.
 - 10) تعمل على تحسين الأداء التشغيلي للمستقبلي للشركات وتحسين صور الأداء.
- ويكمن الفرق بين دراسة الطالب و الدراسات السابقة إن دراسة الطالب في البيئة الجزائرية حيث تتزامن فترة دراسة خلال سنة 2015 أي بعد مرور ما يزيد عن الخمس سنوات من تطبيق "النظام المحاسبي المالي" في الجزائر وتعتبر فترة معتبرة للإلمام بما يحتويه النظام المحاسبي المالي من معلومات مالية و محاسبية ونسق تسهل عملية تطبيقه ، حيث تمت هذه الدراسة بحدود الجغرافية الممتدة بين ولاية ورقلة-دائرة تقرت -ولاية الوادي .

خلاصة الفصل:

لأجل نظام محاسبي موحد ، تبنى مجلس المعايير المحاسبية محاسبة القيمة العادلة كأداة للقياس من خلالها إدراجها ضمن متطلبات القياس والإفصاح المحاسبي في عدة معايير محاسبية دولية من حيث الحالات التي توجب أو تسمح باستخدام القيمة العادلة ومع ظهور إشكالية تطبيقها الميداني وتزامن ذلك مع عدم كفاءة التكلفة التاريخية وأتاهم محاسبة القيمة العادلة بعدم موثوقيتها وذلك لاعتمادها على التقييم الشخصي في القياس فظهرت جهات نادت بإعادة النظر في تطبيقها وحتى العمل بمقتضاها؛

ولاحتواء ذلك سارع مجلس المعايير المحاسبية الدولية إلى إصدار معيار الإبلاغ المالي IFRS 13 "قياسات القيمة العادلة" والذي يحدد كيفية قياس القيمة العادلة والذي أوجبه المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ أو سمحت به، واعتبر هذا المعيار الإطار الوحيد لحساب وقياس القيمة العادلة وقد شملت بذلك المدخلات القابلة للملاحظة والمدخلات غير القابلة للملاحظة والتي تتم وفق التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والمتكون من ثلاث مستويات (المستوى الأول، المستوى الثاني، المستوى الثالث)، لتتم عملية القياس من خلال مداخل ثلاث (مدخل السوق، مدخل التكلفة ومدخل النتيجة).

الفصل الثاني
الدراسة الميدانية

تمهيد :

حيث ندرس من خلال هذا الفصل صحة الفرضيات المتعلقة بالدراسة كما تتم الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة و كل الإشكاليات الفرعية، إضافة إلى تحليل و اختبار نتائج الاستبيان الذي تم طرحه مع التأكد من صدق الإستبانة المطروحة و نفي أو تأكيد مختلف فرضيات الدراسة و عليه يتم بالخروج الاستنتاجات و التوصيات وذلك لنفي أو تأكيد الدراسة التحليلية الميدانية للقيمة العادلة في ظل معيار الإبلاغ "قياسات القيمة العادلة " والذي لا يزال حديث الظهور كمحاسبة القيمة العادلة للقياس و الإفصاح المالي بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات

أول شيء قام به الطالب هو تحضير الاستبيان و تحديد مجتمع الدراسة و سيتم التوضيح من خلال مايلي :

1. تصميم الدراسة :

لتحضير الاستبيان : تمت عملية صياغة الأسئلة بشكلها البسيط لتكون قابلة للفهم من قبل كل عناصر العينة، و

الذين يفترض بهم أن يكونوا على دراية بالموضوع، حيث تسمح هذه الأسئلة على الإجابة على فرضيات البحث،

مصادر الحصول على البيانات

2. مصادر الحصول على البيانات

و لإعداد هذا الاستبيان تمت الاستعانة بآراء بعض الأساتذة و بعض الدراسة السابقة وهذا للإحاطة بجميع

جوانب الاستبيان و تسهيل الإجابة عليه من طرف العينة مطروح عليها هذا الاستبيان، حيث تم تحديد معظم الأسئلة

باستخدام صيغة تحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه، وتحديد الإجابات المتوقعة المختلفة ب: نعم، أو ب: لا، وكذلك

بصيغة الأجوبة المتعددة الخيارات ليختار المسؤول الإجابة الأقرب من وجهة نظره

3. مجتمع الدراسة و عينتها :

بعد إعداد الاستبيان بشكله النهائي الموضح في الملحق رقم : -01- حيث تم توزيع الاستبيان

على العينة المستهدفة من مهنيين وأكاديميين في كل من ورقلة - تقرت - الوادي، وقد

تعددت طرق نشر الاستمارة :

الاستعانة بالغير : الاعتماد على بعض الزملاء، المهنيين و الأكاديميين الناشطين بالمجال لنشر الاستبيان

والاتصال المباشر بالأفراد - المؤسسات الاقتصادية، مكاتب محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين - وعلى هذا

المنوال فقد تعددت طرق استرجاع هذه الاستمارات.

تم اختيار مجتمع الدراسة حسب المستوى التعليمي حيث تمثلت العينة في حاملي الشهادات:

الدكتوراه - ماستر/ماجستير - ليسانس في الاختصاص - أما المهنيين فتم التركيز على الحاصلين على شهادة مهنية

في المحاسبة أو /و التدقيق و الجباية ، وذلك للإحاطة بموضوع الدراسة من جانبيه النظري و التطبيقي، وتتلخص عناصر

الدراسة فيما يلي :

- أساتذة الجامعة الناشطين بالمجال المحاسبي.

- طلبة ما بعد التخرج الاكاديميين و المهنيين في إحدى التخصصات التالية : المحاسبة- دراسات محاسبية

جبائية - المحاسبة والتدقيق.

- مهنيين و خبراء و محافظي الحسابات و كذا الإطارات في المؤسسات الاقتصادية في كلا القطاعين : العام و

الخاص.

حدود الدراسة :

1- الحدود المكانية: شملت العينة مناطق متعددة :

ولاية ورقلة : بعض مكاتب المحاسبين والخبراء في المحاسبة و المدققين.

دائرة تقرت : بعض مكاتب المحاسبين والخبراء في المحاسبة و المدققين .

و الشركة الوطنية للسميد ومطاحن الدقيق و تصنيع العجائن و الكسكس sn sempac

ولاية الوادي : جامعه الوادي معهد العلوم الاقتصادية و علوم التجارية وعلوم التسيير - الوادي- وكذا بعض

مكاتب المحاسبين والخبراء في المحاسبة.

الحدود الزمانية للدراسة :

استغرقت هذه الدراسة الميدانية مدة شهر، ابتداء من 15 مارس الى غاية 18 افريل 2015.

4- معالجة البيانات الإحصائية

تم اعتماد طريقة النسب المئوية و التكرارات في تحليل البيانات وذلك بتفريغ البيانات و جدولتها و حساب التكرارات و النسب المئوية للمجيبين على الاستمارات.

وتم هذا بالاستعانة على برنامج "Excel" في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة وتفريغها في جدول قاعدة

بيانات

الاستبيان (34*43) ، حيث يحتوي الاستبيان على 26 سؤالاً صيغت باللغة العربية ، وزعت عبر محاور ابتداءً

من المحور الثاني حيث احتوى المحور الأول أسئلة متعلقة بالبيانات الشخصية ووزعت المحاور حسب مايلي :

المحور الثاني:بيندئ ب: ثانيا: البديل الأنسب للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية:استهدف طرح ثلاثة (03)أسئلة

متعلقة بالقيمة العادلة و التكلفة التاريخية و هل تم تطبيق مفهوم القيمة العادلة كمحاسبة القيمة العادلة فعلا .

ثالثا: طرق التقييم الموجودة فعلا بالتكلفة التاريخية:يخص هذا المحور الأسئلة متعلقة بتكلفة التاريخية كبديل للقياس

المحاسبي الجزائري تضمن 05أسئلة ابتدأت بالرقم 01.

رابعا : عيوب التقييم بالتكلفة التاريخية : تضمنت 06 أسئلة تناولت عيوب التكلفة التاريخية كبديل للقياس المحاسبي

الجزائري ابتدأت بالرقم 06.

خامسا: ملائمة معلومات المالية المقاسة بالاستناد لمبدأ القيمة العادلة : تناول هذا المحور موثوقية المعلومات المقاسة

بالقيمة العادلة في ظل ما جاء به النظام المحاسبي المالي و كانت البداية مرقمة ب:الرقم 12 إلى غاية الرقم :16.

سادسا: كبديل ، القيمة العادلة و التحديات و التي تواجهها من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية : تمحورت

الأسئلة عن التحديات و العراقيل التي تواجه مبدأ القيمة العادلة ليتم تطبيقه في الجزائر صيغت في 07 سبعة أسئلة كان

آخرها الرقم 23.

تم تكميم المعلومات كتالي الإجابة ب: "نعم"رمز لها "1"والإجابة ب: لا نرمز لها ب: "2" أما عدم الإجابة فب: "3"

و اعتمد الطالب في تحليله على برنامج "spss" لتحليل الإحصائي للبيانات

بالنسبة للمحور الأول :

يرمز للخيار الأول بالرقم 1 و للخيار الثاني بالرقم:2، للخيار الثالث بالرقم:3 وللخيار الرابع بالرقم: 4.

بالنسبة لباقي الأسئلة تم اعتماد على مقياس ليكرت الثلاثي، كما هو مبين في الجدول الآتي :

الجدول رقم : 3-1 مقياس ليكرت الثلاثي

الوزن	الرأي
1	نعم
2	لا
3	محايد

المبحث الثاني : مناقشة نتائج التحليل واختبار الفرضيات :

سنحاول تسليط الضوء على أول عنصر من عناصر الاستمارة والمتعلقة بالعينة موضوع الدراسة، ألا وهي مجتمع و

حدود الدراسة والعينة المقصودة بالاستبانة.

● **تحليل نتائج عينة الدراسة :**

تم توزيع 50 استمارة استبيان شملت افراد العينة المحددين سابقا و تم استلام 47 في الوقت المحدد وبعد عملية الفرز

و الفحص تم الابقاء على 42 و استبعاد 05 من المجموع المستلم، لاسباب مختلفة اهمها عدم تمتع افراد العينة

بالمواصفات اللازمة وكذا نقص الاجابات وفي الاخير استخلص الجدول الاتي : الجدول رقم : 2-2 الخاص بمعدلات

الاسترجاع على الاستمارات.

الجدول رقم 2-2



المصدر : بناء على الاستبيانات المسترجعة .

كما يبين الجدول نسبة الاستبيانات المسترجعة: 94% وتعتبر سبة مقبولة تدل على اهتمام أفراد العينة بموضوع الدراسة.

باستخدام برنامج Excel تم جمع البيانات و تبويبها و وضع قاعدة للبيانات و جداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل ، ووضع رسوم و أشكال بيانية تتماشى و النتائج المتحصل عليها.

سنطرق من خلال هذا المطلب إلى الخصائص الديمغرافية للعينة عن طريق التطرق للجزء الخاص بذلك من خلال

الأسئلة الخاصة بأوصاف العينة من 01-04

الجزء الأول: المستوى التعليمي:- المؤهل العلمي - :

من خلال فحص النتائج المستنبطة من الاستبيانات نلخص توزيع الأفراد

الجدول رقم 2-3: جدول المستوى الأكاديمي

من خلال الجدول رقم 3-3، يبرز لنا أن المستوى الأكاديمي للعينة المدروسة اقلية من

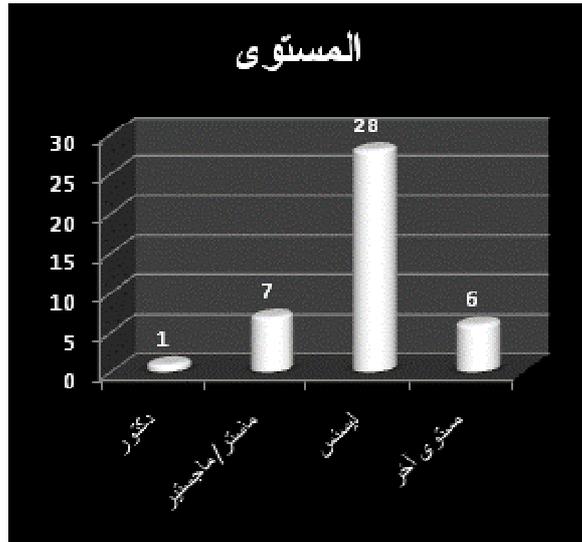
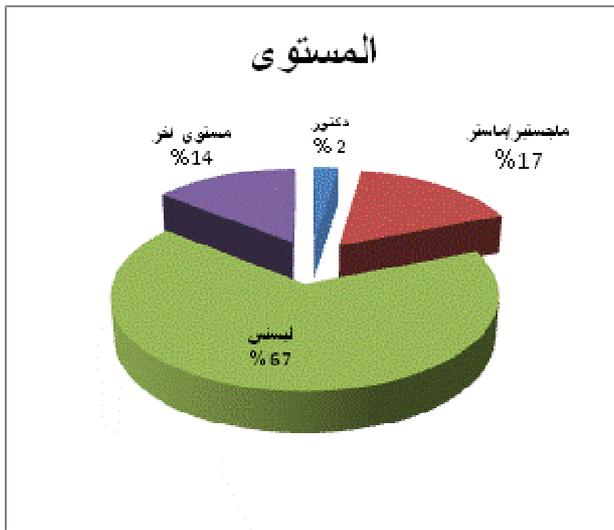
المستوى العالي : ليسانس 67%، ماستر أو/و ماجستير 17% وكانت نسبة 14% لمستوى

آخر، نسبة 2% عبرت عن المؤهل العلمي دكتور، حيث تعتبر نسبة المؤهلين علميا بدرجة

ليسانس مقبولة يعتمد عليها في مثل هذا النوع من البحوث.

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة %
دكتور	1	2%
ماجستير/ماستر	7	17%
ليسانس	28	67%
مستوى اخر	6	14%
المجموع	42	100%

رسم بياني رقم 1- توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي رسم بياني رقم 2-2 نسبة التركيبة العينة حسب المستوى التعليمي



بناء على نتائج السؤال الأول البيانات الشخصية اعتمادا على Excel 2010

الجزء الثاني: وظيفة أفراد العينة:

تتم صياغة هذا النوع من الأسئلة عادة لمعرفة نسبة المهنيين و الأكاديميين من الفئة المدروسة و تحصلنا

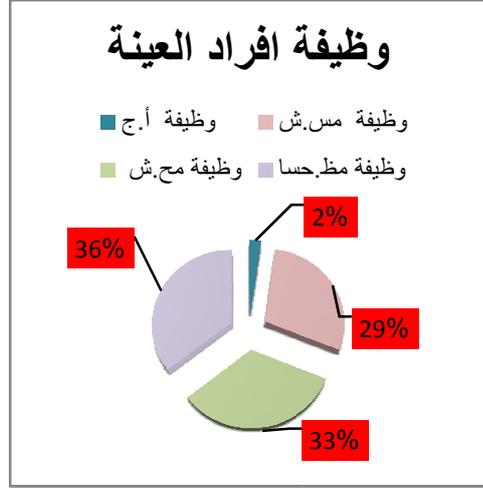
على المعلومات التالية :

الجدول رقم : 2-4:وظيفة افراد العينة

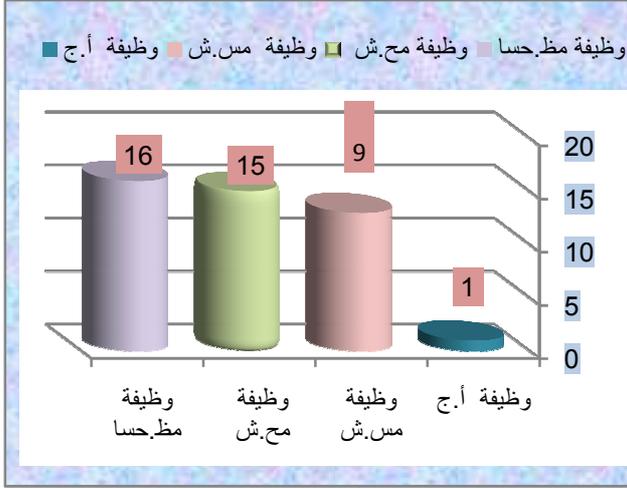
وظيفة افراد العينة	التكرار	النسبة %
أستاذ جامعي	1	2%
مسير شركة	9	29%
محاسب في شركة	15	33%
محافظ حسابات	16	36%

من خلال الجدول التالي يتبين لنا أن أعلى نسبة لدى العينة محل الدراسة هي عينة محافظي الحسابات برقم: 36%، وتليها نسبة 33% والخاصة بمحاسبين، فيمكن اعتبار هذه الدراسة ايجابية خاصة وان كل عينة الدراسة تمكننا من معرفة مدى المشاكل المحاسبية التي تخص الموضوع باعتبارهم ممارسين للمحاسبة المستندة على النظام المالي المحاسبي وهو ما يجعل تقديراتهم مهمة.

الشكل رقم 2-3 توزيع افراد العينة تبعا للوظائف



الشكل البياني رقم : 2-4وظيفة افراد العينة.



المصدر: بناءا على نتائج السؤال الأول من الاستبيان، من اعداد الطالب بالاعتماد على Excel 2010.

الجزء الثالث: الخبرة المهنية

الشكل البياني رقم : 2-5 نسبة الخبرة المهنية



الجدول رقم : 2-5 الخبرة المهنية

النسبة %	التكرار	الخبرة المهنية
29%	28	اقل من 05 سنوات
33%	14	من 05-10 سنوات
33%	14	أكثر من 10 سنوات
0 %5	2	لم يحدد
100%	42	المجموع

المصدر: بناءا على نتائج السؤال الأول من الاستبيان، من إعداد الطالب بالاعتماد على Excel 2010.

- تم تقسيم العينة إلى 3 فئات بغية معرفة نسبة الخبرة لديهم حيث تم الحصول على التالي: الشكل رقم : 3 -

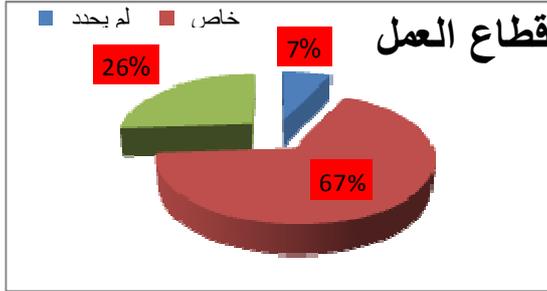
5 الخبرة المهنية

يبين الشكل أعلاه مدى تقارب أفراد العينة من حيث الخبرة، حيث تتساوى نسب 33% و التي تمثل كلا من فئتي

الخبرة من 05-10 و فئة أكثر من 10 سنوات.

الجزء الرابع قطاعات العمل :

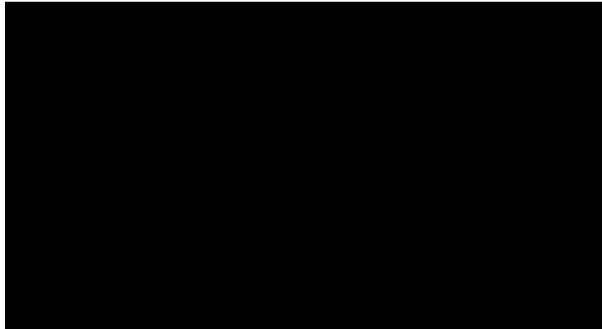
كانت النسبة الأكبر فيما يخص قطاعات العمل متعلقة بالقطاع الخاص حيث بلغت النسبة: 67 % لكون أغلب أفراد العينة هم من محافظي حسابات و محاسبين و للقطاع العام 26% و الباقي لم يحدد وهي نسبة ضئيلة ويمكن تلخيص النتائج فيما يلي:



جدول رقم 2-6 قطاعات العمل الشكل البياني رقم : 2-6: نسبة قطاعات العمل المصدر: بناء على نتائج السؤال الأول من الاستبيان، من إعداد الطالب بالاعتماد على Excel 2010

الجزء الخامس: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

الجدول رقم 2-7: توزيع عينة الدراسة حسب الجنس الشكل البياني رقم : 2-7: توزيع العينة حسب نسبة الجنس



النسبة %	التكرار	الجنس
78.60%	33	ذكر
21.40%	9	انثى
100%	42	المجموع

من خلال الجدول رقم 2-7 يتضح لنا ان نسبة الذكور 78.6% مرتفعة مقارنة بنسبة الإناث والمقدرة بـ: 21.4% من مجموع عينة الدراسة 42 فردا.

✓ تحليل محور الاستبيان: اختبار صدق الاستبيان:

نظرا للاختلاف طريقة صياغة الأسئلة بالنسبة للمجموعين الأول و السادس فارتأينا تحليل كلا المجموعين على حدا ، و عليه سنعمد في تحليلنا على الجاميع 2،3،4،5، للحصول على نتائج أكثر دقة :

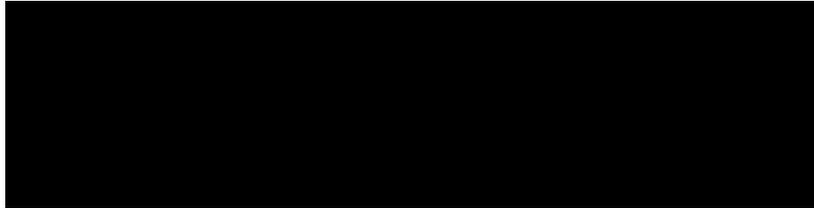
الجدول رقم : 2-8: ثبات وصدق الاستبيان بمعامل الفا كرونباخ:

رقم	المحور	عدد العبارات	الثبات	الصدق=جذر تربيعي للثبات
1	المجموع الثاني	5	0.914	0.956
2	المجموع الثالث	6	0.946	0.972
3	المجموع الرابع	5	0.908	0.952
4	المجموع الخامس	6	0.919	0.958
	النتيجة الإجمالية	22	0.927	0.967

ومن الجدول :2-8 نلاحظ ان الفا كرونباخ مرتفعه 0.927 فتعكس مصداقية البيانات في عكس نتائج

العينة على مجتمع الدراسة :

الجدول رقم : 2-9



حيث يوضح الجدول : 2-10 الخاص بمعامل الفا كرونباخ على جميع اسئلة المحاور حيث تعكس مصداقية

الاستبيان على نتائج العينة حيث تم اختباره على 22 سؤال من 26 سؤال حيث تم ادراج كل اسئلة المحاور عدى

اسئلة المحور الاول والتي جاءت منفصلة على باقي المحاور والغرض منها كان معرفة أي البديل يستخدم ويفضل مجتمع

البيئة المحاسبية الجزائرية.

الجدول رقم : 2-10

Statistiques de total des éléments				
	Moyenne de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Variance de l'échelle en cas de suppression d'un élément	Corrélation complète des éléments corrigés	Alpha de Cronbach en cas de suppression de l'élément
محور3س1	27.38	45.085	.601	.924
محور3س2	27.36	44.815	.623	.923
محور3س3	27.44	45.094	.657	.923
محور3س4	27.38	44.717	.587	.924
محور3س5	27.31	43.534	.650	.923
محور4س6	27.46	44.992	.716	.922
محور4س7	27.41	44.406	.745	.922
محور4س8	27.41	44.564	.717	.922
محور4س9	27.33	44.491	.587	.924
محور4س10	27.41	44.617	.708	.922
محور4س11	27.33	45.123	.556	.925
محور5س12	27.46	44.623	.678	.923
محور5س13	27.33	44.807	.605	.924
محور5س14	26.77	46.551	.294	.930
محور5س15	27.31	43.903	.657	.923
محور5س16	27.31	43.850	.665	.923
محور6س17	27.13	45.115	.448	.927
محور6س18	27.41	44.248	.681	.922
محور6س19	26.74	46.248	.392	.928
محور6س20	26.87	47.167	.187	.933
محور6س21	27.36	44.973	.597	.924
محور6س22	27.46	44.518	.807	.921

✓ دراسة الانحرافات المعيارية للمحاور:

نوضح فيما يلي نتائج الاستبيان التي توصلنا إليها من خلال هذه الدراسة اختبار وتحليل محور الاستبيان يكون باستخدام المتوسطات والانحراف المعياري وهذا عن طريق استعراض إجابات المستجوبين في الجداول والأشكال. اللاحقة وذلك بعد تحديد المتوسط المرجح اعتمادا على سلم ليكرت الثلاثي :

الرأي	المتوسط المرجح
لا	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
نعم	من 2.34 إلى 3

الجدول رقم : 2-11 توزيع المتوسط المرجح حسب سلم ليكرت الثلاثي

يلاحظ أن طول الفترة المستخدمة (2/3) أي حوالي 0.66 حيث حسبت الفترة المستخدمة على أساس الأرقام الثلاثة : 1 و2 و3، قد حصرت فيما بينها المسافتان من 1 إلى 2 ومن 2 إلى 3.

*1- وصف وجهة نظر المستجوبين حول ماهو البديل الأنسب للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية : تم تقسيم السؤال الى ثلاثة أجزاء كل جزء منفصل عن الآخر بغرض معرفة آراء المستجوبين بدقة و مصداقية ،فيتجلى لنا ما يلي :

نلاحظ انه بالنسبة للجزء الأول من السؤال بلغت نسبة الإجابة بنعم 78% على أن التكلفة التاريخية تحقق أفضل الحلول بالنسبة للبيئة الجزائرية، بينما هنالك 22% عارضوا فكرة أن التكلفة التاريخية هي البديل الأنسب.

أما بالنسبة للجزء الثاني وهو متعلق بافتراض أن نموذج القيمة العادلة يتناسب و البيئة الجزائرية فكانت نسبة المؤيدين 89% أما المعارضين فبلغت 3% أما بالنسبة للمحايدين 8%.

وفيما يخص السؤال المتعلق بتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية فعليا فبلغت نسبة عدم مطبقين لمبدأ القيمة العادلة 70% أما المطبقين لها 22%.

قمنا بتقسيم أسئلة الاستبيان إلى مجاميع وذلك لتسهيل و تبين تحليل النتائج عبر برنامج SPSS :

المجموع الأول: (المحور 1 + المحور 2 + المحور 3) من الفرع الثاني من أسئلة الاستبيان.

المجموع الثاني: (السؤال 1 + السؤال 2 + السؤال 3 + السؤال 4 + السؤال 5) من الفرع الثالث من أسئلة الاستبيان.

المجموع الثالث: (السؤال 6 + السؤال 7 + السؤال 8 + السؤال 9 + السؤال 10 + السؤال 11) من الفرع الرابع من أسئلة الاستبيان.

المجموع الرابع: (السؤال 12 + السؤال 13 + السؤال 14 + السؤال 15 + السؤال 16) من الفرع الخامس من أسئلة الاستبيان.

المجموع الخامس: (السؤال 17+ السؤال 18+ السؤال 19+ السؤال 20+ السؤال 21+ السؤال 22) من الفرع السادس من أسئلة الاستبيان.

المجموع السادس: (السؤال 1+ السؤال 2+ السؤال 3+ السؤال 4) من السؤال رقم 23 من الفرع السادس من أسئلة الاستبيان.

*2- وصف إجابات المستجوبين فيما يخص طريقة القياس بالتكلفة التاريخية :

وجهة نظر المستجوبين فيما يخص طريقة القياس بالتكلفة التاريخية، ضمن الجدول 3-12 و الذي لقي رفضا بالنسبة للسؤال الرابع : التكلفة التاريخية تستخدم في بيئات ومجالات مختلفة مثلت أعلى نسبة فيه 1.36 و اقل نسبة 1.14 خصت التكلفة التاريخية كمبدأ من مبادئ المحاسبة لا يمكن الاستغناء عنه.

الجدول رقم 2-12 يبين اجابات المستجوبين حول طريقة القياس بالتكلفة التاريخية

الرقم	عبارات المحور الثاني	المقياس	نعم	لا	محايد	المتوسط	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
1	تميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها	التكرار	34	7	1	1.21	0.47	لا
		النسبة	81	16.7	2.4			
2	التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن عملية تم حدوثها فعلا	التكرار	33	8	1	1.24	0.484	لا
		النسبة	78.6	19	2.4			
3	التكلفة التاريخية مبدأ من مبادئ المحاسبة لا يمكن الاستغناء عنه	التكرار	37	4	1	1.14	0.417	لا
		النسبة	88.1	9.5	2.4			
4	التكلفة التاريخية: أساس تقييم موجودات المؤسسة	التكرار	34	6	2	1.24	0.532	لا
		النسبة	81	14.3	4.8			
5	تستخدم التكلفة التاريخية في بيئات ومجالات مختلفة	التكرار	31	7	4	1.36	0.656	لا
		النسبة	73.8	16.7	9.5			
لا	نتيجة المجموع الاول	التكرار	33.8	6.4	1.4	1.24	0.51	لا
		النسبة	80.5	15.24	4.3			

*3- وصف إجابات المستجوبين فيما يتعلق ب : عيوب التقييم بالتكلفة التاريخية:

وجهة نظر المستجوبين فيما يخص التقييم بالتكلفة التاريخية، ضمن الجدول 3-13 و الذي لقي رفضا وخاصة بالنسبة للسؤال التاسع : مبدأ تحقيق الإيرادات وهو ما يستبعد العديد من القيم المحاسبية ما لم تكن محققة تستخدم في بيئات ومجالات مختلفة أعلى نسبة فيه 1.29 و اقل نسبة 1.14 خصت التكلفة التاريخية تصبح غير واقعية في حالات التضخم.

الجدول رقم 2-13 وصف الإجابات الخاصة بعيوب التقييم بالتكلفة التاريخية

الرقم	عبارات المحور الثالث	المقياس	نعم	لا	محايد	المتوسط	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
7	في حالات التضخم، تصبح القيم التاريخية غير واقعية حيث لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشأة	التكرار	37	4	1	1.14	0.417	لا
		النسبة	88.1	9.5	2.4			
8	الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ظهور بعض الأصول الثابتة غير الملموسة في القوائم المالي لعدم حدوث تبادل كـ(المزايا الاحتكارية ، شهرة المحل)	التكرار	35	6	1	1.19	0.455	لا
		النسبة	83.3	14.3	2.4			
9	فرض ثبات وحده القياس يؤدي إلى تجاهل التغير في الاسعار و هو ما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة عن القيم الجارية فتصبح المعلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار و تقييم الأداء (التضليل) في عرض القوائم المالية	التكرار	35	6	1	1.19	0.455	لا
		النسبة	83.3	14.3	2.4			
10	مبدأ تحقيق لإيرادات والذي يقضي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول و الخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر يستعد العديد من القيم في المحاسبة	التكرار	32	8	2	1.29	0.554	لا
		النسبة	76.2	19	4.8			
11	عدم تطابق القيم الموجودة في السوق مع القيم الموجودة في سجلات المحاسبة وهو ما وضعها محل انتقاد	التكرار	35	6	1	1.19	0.455	لا
		النسبة	83.3	14.3	2.4			
12	تعبير التكلفة التاريخية عن سعر ثابت في وقت معين ولا يمكن أن تليي القيم التي تتغير مع احتياجات السوق،و التي لا يمكن أن تبررها تكلفة التاريخية	التكرار	33	8	1	1.24	0.484	لا
		النسبة	78.6	19	2.4			
لا	نتيجة المجموع الثالث	التكرار	34.5	6.33	1.33	1.21	0.47	لا
		النسبة	82.13	15.1	2.8			

*4-وصف إجابات المستجوبين بالنسبة ملائمة معلومات المالية المقاسة بالاستناد لمبدأ القيمة العادلة: فقد كانت وجهة نظر المستجوبين ، ضمن الجدول2- 14متنوعة بين رفض و محايدة و شكل السؤال الرابع عشر : تحديد قياس القيمة العادلة باستخدام نموذج مناسب يشتمل على الوضوح و الدقة في تطبيقها ضمن النظام المحاسبي المالي والذي مثل أعلى نسبة فيه 1.76 محايدة، و اقل نسبة 1.12 خصت البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة تساعد في اتخاذ القرار .

*5-وصف إجابات المتعلقة ب: كبدل ، القيمة العادلة و التحديات و التي تواجهها من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية:

كان اتجاه الإجابات إما رفضاً أو محايدة: تمثلت اقل نسبة في : 1.17بالنسبة لعدم وجود كفاءات لاستعمال القيمة العادلة مرفوضة، و اعلى نسبة بالسؤال رقم تسعة عشرة :امكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية 1.85.

الجدول رقم :2-15 تحديات التي تواجه القيمة العادلة كبدل من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية

الرقم	عبارات المحور الخامس	المقياس	نعم	لا	محايد	المتوسط	الانحراف المعياري	اتجاه الاجابة
17	يتمتع أفراد المجتمع الجزائري بدرجة من الوعي الكافي لمفهوم القيمة العادلة	التكرار	24	16	2	1.48	0.594	لا
		النسبة	57.1	38.1	4.8			
18	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات يسمح بتجاوز مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية	التكرار	36	4	2	1.19	0.505	لا
		النسبة	85.7	9.5	4.8			
19	يمكن تطبيق محاسبة قيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	التكرار	8	31	3	1.85	0.478	محايد
		النسبة	19	73.8	7.1			
20	النظام المحاسبي المالي قد تبني قيمة العادلة فهو يتوفر على معايير محاسبية تفي بهذا الغرض	التكرار	16	23	3	1.69	0.604	محايد
		النسبة	38.1	54.8	7.1			
21	عدم وجود سوق أكثر ملائمة يعرفل تطبيق القيمة العادلة	التكرار	33	8	1	1.24	0.484	لا
		النسبة	78.6	19	2.4			
22	عدم وجود كفاءات لاستعمال القيمة العادلة يعرفل تطبيق القيمة العادلة	التكرار	36	5	1	1.17	0.437	لا
		النسبة	85.7	11.9	2.4			
	نتيجة المجموع الخامس	التكرار	28.66	13.8	2	1.44	0.52	لا
		النسبة	60.7	34.5	4.77			

*6- وصف إجابات الخاصة ب: مشاكل التي تواجه القيمة العادلة من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية:

من خلال الجدول2-16 يتضح لنا أن وجهة نظر المستجوبين رافضين و محايدين حيث بلغت أقصى نسبة حيادية فيما يتعلق بالسؤال رقم 3-23 عدم حاجة هذه المحاسبة في المؤسسات الجزائرية، وكانت اقل نسبة 1.29 تعبر عن رفض : عدم وجود معلومات كافية ضمن النظام المحاسبي المالي تشرح محتوى القيمة العادلة

الجدول رقم 2-16 مشاكل التي تواجه القيمة العادلة من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية

الرقم	عبارات المحور السادس	المقياس	نعم	لا	محايد	الانحراف	
						المتوسط	المعياري
الاتجاه الاجابة							
1*23	بيئة غير مناسبة لتطبيق القيمة العادلة	التكرار	20	20	2	1.57	0.59
		النسبة	47.6	47.6	4.8		
2*23	عدم وجود معلومات كافية ضمن النظام المحاسبي المالي تشرح محتوى القيمة العادلة	التكرار	31	10	1	1.29	0.508
		النسبة	73.8	23.8	2.4		
3*23	عدم الحاجة لهذه المحاسبة ضمن المؤسسات الجزائرية	التكرار	13	27	2	1.68	0.474
		النسبة	31	64.3	2.4		
4*23	عدم وجود مدا خيل ضرورية للحصول على قيمة العادلة و للتقدير على أساسها	التكرار	13	26	3	1.67	0.478
		النسبة	31	61.9	7.1		
نتيجة المجموع السادس		التكرار	34.75	20.8	2	1.55	0.51
		النسبة	45.85	49.4	4.18		

✓ دراسة تحليلية تبين وجود علاقة بين المحاور :

ولدراسة وجود علاقة بين المحاور و الارتباط بين الفقرات حيث تم استخدام معامل الارتباط بيرسون نلاحظ ومن خلال الجدول (2-17) وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عالية جدا بين المحاور (اقل من أو تساوي 0.001)، ويلاحظ ان العلاقة بين المجموع الثالث (عيوب التقييم بالتكلفة التاريخية) و المجموع الخامس (القيمة العادلة كبديل و التحديات التي تواجهها في البيئة الجزائرية) هما الأكثر ارتباطا بنسبة : 0.895، بينما تظهر اقل ارتباطا بين المجموعين الثاني (التقييم بالتكلفة التاريخية) و الرابع (ملائمة المعلومات استنادا على القيمة العادلة):

الجدول رقم : 2-17 يحدد معامل الارتباط .

		Corrélations			
		total2	total3	total4	total5
total2	Corrélation de Pearson	1	.855**	.693**	.829**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
	N	42	42	41	41
total3	Corrélation de Pearson	.855**	1	.685**	.895**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000
	N	42	42	41	41
total4	Corrélation de Pearson	.693**	.685**	1	.781**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000
	N	41	41	41	40
total5	Corrélation de Pearson	.829**	.895**	.781**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
	N	41	41	40	41

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

✓ اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة :

في هذه الحالة تجري اختبار تحليل التباين الأحادي "F" *One Way ANOVA* ويستخدم في تحليل التباين لتفسير توزيع الاجابات وذلك بتحديد متغير تابع يفسر من قبل متغير ديموغرافي حيث تم اختيار متغير: الخبرة.

ف0:الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعا للخبرة.

ف1:الفرضية البديلة H_A توجد فروق بين متوسطات الإجابات تبعا للخبرة .

الجدول رقم : 2-18: تحليل التباين الحادي تبعا للخبرة

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
total1	Inter-groupes	1.079	2	.540	.831	.444
	Intra-groupes	24.021	37	.649		
	Total	25.100	39			
total2	Inter-groupes	19.308	2	9.654	3.269	.049
	Intra-groupes	115.168	39	2.953		
	Total	134.476	41			
total3	Inter-groupes	37.182	2	18.591	5.475	.008
	Intra-groupes	132.438	39	3.396		
	Total	169.619	41			
total4	Inter-groupes	10.544	2	5.272	1.559	.223
	Intra-groupes	128.481	38	3.381		
	Total	139.024	40			
total5	Inter-groupes	13.763	2	6.881	2.377	.106
	Intra-groupes	109.994	38	2.895		
	Total	123.756	40			
total6	Inter-groupes	5.510	2	2.755	2.151	.132
	Intra-groupes	44.832	35	1.281		
	Total	50.342	37			

من خلال الجدول رقم : 2-18 انه :

لا توجد علاقة بين متوسطات الاجابات و الخبرة بالنسبة لجميع للمجموعات التالية على الترتيب : المجموع الاول بقيمة:0.444،المجموع الثاني 0.49،المجموع الثالث0.08، المجموع الرابع 0.223، المجموع الخامس0.106 ، المجموع السادس0.132 وذلك لان جميع القيم اكبر من 0.05.

خلاصة :

إذا تم استخدام محاسبة التكلفة التاريخية فذلك يوفر خاصية الموثوقية لكن لا يوفر معلومات ملائمة، وإذا تم استخدام محاسبة القيمة العادلة فإنها توفر معلومات ملائمة إلا أنها غير موثوق منها في بعض الحالات، إلا أن أغلب مستخدمي

المعلومات المالية يصرون على استخدام القيمة العادلة، مما أثار جدل كبير حول صحة وصدق المعلومات المالية التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ما بين مؤيدي هذا المنهج ومعارضيه ولكل مبررات في ذلك.

ورغم أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ساند يسعى الى تبني نظام محاسبي موحد مبني على محاسبة القيمة العادلة إلا أن تطبيقها اصطدم بكثير من الصعوبات والمشاكل الناتجة على الخصوص في عدم مسايرة الأنظمة المحاسبية لكثير من الدول للتغيرات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية، وإضافة لذلك نجد المخاطر التي تنجم عن استخدامها .

وهو الحال بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية محل الدراسة.

نتائج اختبار الفرضيات :

من خلال ماتم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية و الأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات و توصلنا إلى النتائج التالية:

الفرضية الأولى القيمة العادلة جاءت في مفهومها كأداة للقياس لخدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال المعايير المحاسبية المتبينة لنموذج القيمة العادلة قبل ظهور IFRS 13 "القياسات القيمة العادلة " وهي تناسب متخذي القرار: من خلال تحليل نتائج الدراسة فان الفرضية لم يتم قبولها رغم أنها تناسب متخذي القرار.

الفرضية الثانية تعتبر التكلفة التاريخية انطباق طرق القياس حيث يميل معظم مجتمع البيئة الجزائرية إلى القياس بالتكلفة التاريخية المالية: على الرغم من أن معظم مجتمع البيئة الجزائرية يميل إلى القياس بالتكلفة التاريخية المالية الا انه تم رفض هذه الفرضية من خلال نتائج عينة الدراسة ويرجع السبب لعدم ملائمة التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي في جميع المجالات المحاسبية على الرغم من اعتمادها فعلا و موثوقيتها.

الفرضية الثالثة: تواجه القيمة العادلة كمفهوم وطريقة قياس عدة صعوبات لتطبيقها داخل البيئة الجزائرية ولكن يمكن تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية: تم رفضها، من خلال نتائج عينة الدراسة و السبب يكمن في أن عينة الدراسة بالرغم من إدراكها لمفهوم القيمة العادلة إلا أنها تواجه القيمة العادلة كمفهوم وطريقة قياس عدة صعوبات لتطبيقها داخل البيئة الجزائرية وهو ما يجعل إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية غير مقبول حاليا أو غير قابل للتحقيق .

عرض نتائج الدراسة :

القيمة العادلة مفهوم حديث في البيئة الجزائرية مما أدى إلى صعوبة في الفهم و التطبيق لأن المجتمع المحاسبي الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع ل:

1- قص التكوين والتعليم في المحاسبة .

2- غياب أسواق مالية نشطة.

• عدم دخول الجزائر في الممارسات المحاسبية الدولية.

• كل من التكلفة التاريخية و القيمة العادلة لهما مزايا عديدة مما أدى إلى الإعتماد عليهما في القياس المحاسبي.

• أغلبية مجتمع الدراسة مع استخدام التكلفة التاريخية مكتملة بالقيمة العادلة أي اختيار تطبيق احد البديلين حسب الحالة.

• كل من خاصيتي الموثوقية و الملائمة مهمتان لدرجة عدم الإستغناء عن أي منهما في إتخاذ القرارات.

• هناك إجماع تام من أغلبية المستجوبين على أن القيمة العادلة توفر لنا تقارير مالية ذات معلومات مهمة و ملائمة لحاجيات المستخدمين.

التوصيات

- يجب تطوير المعارف و الخبرات في المحاسبة بإجراء دورات تكوين للمختصين في المحاسبة و بالأخص في المعايير المحاسبية الدولية.
- الاهتمام بالتطبيق الفعلي لمفهوم القيمة العادلة لما لها من مميزات في القياس و الإفصاح المحاسبي.
- إدراج مقاييس خاصة بالمعايير المحاسبية الدولية في المناهج التكوينية بالمعاهد المتخصصة في تكوين ممتهي المهنة المحاسبية.
- تحديث البنود الخاصة بإمكانية تطبيق القيمة العادلة والمدرجة في النظام المحاسبي المالي 2009 (لتماشى مع معيار الإبلاغ المالي) IFRS 13 .
- تكثيف الدورات التكوينية والتدريبية وإعادة رسكلة ممتهي المهنة المحاسبة في مجالات المعايير المحاسبية عامة وفي مجال معايير محاسبة القيمة العادلة خاصة.

الخاتمة

الخاتمة :

إن مستخدمي القوائم المالية يبحثون عن المعلومات الأكثر ملائمة وفي الوقت نفسه معلومات موثوقة يمكن الاعتماد عليها ، فأين هو بديل القياس الذي يمكن أن يوفر لنا هذين الخاصيتين معاً ، فنجد أن التكلفة التاريخية توفر لنا موثوقية عالية وفي نفس الوقت هي غير ملائمة لاتخاذ القرارات خاصة في فترات التضخم ، بينما القيمة العادلة توفر لنا معلومات ملائمة جدا لاتخاذ القرارات إلا أن الموثوقية غير متوفرة ، فالفاضلة بين خاصيتي الملائمة و الموثوقية تضعنا أمام المفاضلة بين التكلفة التاريخية و القيمة العادلة.

ومن خلال الدراسة لهذه المذكرة" دراسة تحليلية للقيمة العادلة في ظل المعيار IFRS 13 في البيئة الجزائرية "المعالجة الإشكالية التي تدور حول كيف تتم عملية تبني و تطبيق هذا المعيار في البيئة الجزائرية ؟ وأي بديل قياس اقرب للواقع الاقتصادي الجزائري ؟ التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة ؟ وهذا بعد أن قامت الجزائر بالإصلاحات المحاسبية لمواكبة المحاسبة الدولية ، حيث قامت بإقرار النظام المحاسبي المالي الذي بدأ سريانه منذ بداية سنة 2010 ، حيث قام هذا النظام بتبني مفهوم القيمة العادلة بعد أن كانت التكلفة التاريخية لوحدها في المخطط الوطني المحاسبي لإعداد القوائم المالية .ومن خلال نتائج الاستبيان يظهر لنا جليا أن الدراسة اعتبرت مرفوضة لتبني مفهوم القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية ويرجع ذلك لعدة أسباب أبرزها أن التكلفة التاريخية كانت معتمدة منذ ظهور المحاسبة و أنها فعلا موثوقة وتمثل قيمة حقيقية في زمن وقوعها وعلى إثر ذلك خلصنا بالنتائج الآتية ذكرها.

قائمة المراجع

- ❖ الكتب :
- ❖ عبد الناصر محمد سيد درويش، 2008، يقدم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات مالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية - كلية التجارة، جامعة منصور، مجلة مصرية للدراسات التجارية المجلد 31، العدد الثاني
- ❖ أسامة عمدة جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبية القيمة العادلة في ملائمة موثوقية، مشكلات التطبيق، مراجعة بحثية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية، جامعة الشرق الأوسط، عمان الأردن، 2005.
- ❖ أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبية القيمة العادلة - الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق، مراجعة بحثية تاريخية لنتائج الأبحاث في الأسواق المالية، جامعة الشرق الأوسط - عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية العدد 29، 2012.
- ❖ عبد الناصر محمد سيد درويش، "تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية - دراسة ميدانية على شركات التأمين الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 2007، ص 203
- ❖ ظاهر شاھر القشّي، أثر الأزمة المالية العالمية على جهات تشريع معايير المحاسبة، المدقق، العدد 79-80 آيار 2009، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا الأردن.
- ❖ محمد مطر، عبد الناصر نور، ظاهر القشّي، المؤتمر العلمي الثالث "الأزمة المالية العالمية وانعكاساتها على اقتصاديات الدول التحديات والآفاق المستقبلية"، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الإسراء الأردن يومي 28 و 29 أبريل 2009.
- الرسائل الجامعية:
- ❖ روحي وجدي ، عبد الفتاح عواد، رسالة استكمال للحصول على درجة ماجستير في المحاسبة، 2010 جامعة الشرق الأوسط.
- ❖ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، بحث المعهد العالي للمحاسبات وتكنولوجيا المعلومات أكاديمية الشروق، مصر سنة 2003.
- ❖ عمرو حسن إبراهيم ، معيد بقسم المحاسبة بالكلية ، حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية دراسة نظرية اختيارية "رسالة مقدمة للحصول علي درجة الماجستير في المحاسبة .
- ❖ بسمة السويد 2012 : "دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) مذكرة ماستر دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، كلية العلوم الاقتصادية ، علوم التسيير ، جامعة ورقلة 2011/2012.
- ❖ كركاشة حسين، أثر التضخم على المحتوى الإعلامي للقوائم المالية، مذكرة نيل شهادة ماستر، سنة 2010-2012، جامعة ورقلة..
- ❖ عبد الكريم الشواتي، مذكرة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية ، سنة 2012-2013.
- ❖ صالح محمد شريف الدين، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، سنة 2013، 2012، إشكالية القياس المحاسبي للأصول الثابتة باستخدام مدخل التكلفة التاريخية.

- ❖ رضا إبراهيم صالح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة إسكندرية العدد رقم 2 المجلد رقم 46 جوان 2009.
- ❖ عبد الناصر محمد سيد درويش، يقدم اتجاهات التطور في تطبيق معايير محاسبية القيمة العادلة في إعداد البيانات مالية وانعكاساتها على الوظيفة المحاسبية -كلية التجارة، جامعة منصور، مجلة مصرية للدراسات التجارية المجلد 31، العدد الثاني 2008
- ❖ محمد مصطفى، تأثير محاسبية القيمة العادلة على ملائمة و موثوقية البيانات المالية ملخصات رسائل الماجستير، جامعة الأردن، 2009.
- ❖ بروفيسور هوم جمعه، حديدي آدم. أثر و امكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصاريف الاسلامية، ورقة بحثية مقدمة الى مؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد و التمويل الاسلامي، اسطنبول تركيا، سبتمبر 2013.
- ❖ ظاهر شاهر القشي، مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، أطروحة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، جامعة عمان العربية، 2003، ص 53.
- ❖ عماد حسني محمد زهران، مشكلات القياس والافصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية "دراسة تطبيقية" رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة عين شمس، مصر 2005،
- ❖ شعيب شنوف، أسماء زاوي، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية، الملتقى العلمي حول الأزمة المالية والاقتصادية والحكومة العالمية يومي 20 و 21 أكتوبر 2009 جامعة سطيف، الجزائر.
- ❖ شيد بوكساني وآخرون، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة، المحاسبي الملتقى العلمي الأول حول النظام الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية يومي 17 و 18 جانفي 2010 جامعة الوادي،

ثانيا : المراجع باللغة الأجنبية .

SophieGiordano-Sring et moniquelacroix

juste valeur et reporting de la performance debats conceptuels et théoriques

"جمعية الفرنكفونية المحاسبية/ محاسبة-تحكم-تدقيق/ 03/2007- المجلد رقم 13 فرنسا

yves Bernheim et al

"رأي حول التقييم بالقيمة العادلة " نموذج محاسبي جديد جمعية الفرنكفونية للمحاسبة / محاسبة-تدقيق-تحكم- 1999/02مجلد رقم : 05

La juste valeur des immeubles de placement concept et pratique des principales foncières cotées-
proposition d'un guide de contrôle.

"مذكرة نيل شهادة خبرة محاسبية، فرنسا، نوفمبر 2008.

Sophie Giorano-Spring Maitre de conference Monique Lacroix

"امتاز جامعي، مخطوطة مؤلف، التي نشره في المحاسبة و المعرفة فرنسا 2005 القيمة العادلة مركز الابحاث ERFI-ISEM-جامعة مونتولي 2011

ERNST&YOUNG/ 2012IFRS pplyingA 13measurement ifrs 13 نوفمبر

www.ey.com/sifr

الملاحق



جامعة قاصدي مرباح ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الاستبيان

في إطار تحضير مذكرة تخرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة قسم LMD بكلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، ومن خلال دراسة الموضوع : "دراسة تحليلية لتطبيق القيمة العادلة في ظل المعيار IFRS13 في البيئة الجزائرية" ، تهدف هذه الدراسة لمعرفة أرائكم انتم كـ : أكاديميين و/ أو مهنيين في مجال المحاسبة في إمكانية اعتبار القيمة العادلة كأداة الأنسب والأقرب للقياس في الواقع الجزائري .

لذا فإننا نأمل التكرم بالإجابة على الأسئلة الاستبيان بدقة ، حيث أن صحة نتائج الاستبيان تعتمد بدرجة كبيرة على صحة ودقة إجاباتكم ، مع العلم بأن المعلومات التي ستحصل عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. شاكرين لكم حسن تعاونكم..... تقبلوا فائق التقدير والاحترام

الطالبة : بلعيز سارة

-أولا:البيانات الشخصية : يرجى وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة :

-1/ اسم و لقب المستجوب اختياري :

<input type="checkbox"/>	مؤنث	<input type="checkbox"/>	مذكر	2/ الجنس
<input type="checkbox"/>	ماجستير / ماستر	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	3/ المستوى الدراسي
<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>		ليسانس
<input type="checkbox"/>	مسير شركة	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	4/ الوظيفة
<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>		محاسب في شركة
<input type="checkbox"/>	من 5-10 سنوات	<input type="checkbox"/>	اقل من خمس سنوات	5/ الخبرة
<input type="checkbox"/>				أكثر من عشرة سنة
<input type="checkbox"/>	قطاع خاص	<input type="checkbox"/>	قطاع عام	6/ القطاع الذي تنتمي إليه

-ثانيا : البديل الأنسب للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية:

❑ - التكلفة التاريخية تمكن من تحقيق الحلول الأفضل و الأنسب للبيئة الجزائري

نعم	
لا	

❑ - إن نموذج القيمة العادلة يفترض به أن يتناسب و البيئة الجزائرية

نعم	
لا	

❑ - كمحاسب أو خبير أو مهني في مجال المحاسبي، سبق لك أن طبقت القياس بالقيمة العادلة.

نعم	
لا	

ثالثا : طرق التقييم الموجودة فعلا بالتكلفة التاريخية :

الرقم	التعيين	نعم	لا	محايد
1	تميز التكلفة التاريخية بسهولة تطبيقها			
2	التكلفة التاريخية أكثر موثوقية لأنها تعبر عن عملية تم حدوثها فعلا			
3	التكلفة التاريخية مبدأ من مبادئ المحاسبة لا يمكن الاستغناء عنه			
4	التكلفة التاريخية: أساس تقييم موجودات المؤسسة			
5	تستخدم التكلفة التاريخية في بيئات ومجالات مختلفة			

رابعا : عيوب التقييم بالتكلفة التاريخية

الرقم	التعيين	نعم	لا	محايد
6	في حالات التضخم، تصبح القيم التاريخية غير واقعية حيث لا تمثل القوائم المالية المركز المالي الحقيقي للمنشأة			
7	الاعتماد على التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ظهور بعض الأصول الثابتة غير الملموسة في القوائم المالي لعدم حدوث تبادل ك(المزايا الاحتكارية ، شهرة المحل)			
8	فرض ثبات وحدة القياس يؤدي إلى تجاهل التغير في الأسعار و هو ما يجعل الأرقام المحاسبية بعيدة عن القيم الجارية فتصبح المعلومات غير ملائمة لاتخاذ القرار و تقييم الأداء (التضليل) في عرض القوائم المالية			
9	مبدأ تحقيق لإيرادات والذي يقضي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول و الخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر يستبعد العديد من القيم في المحاسبة			

			10	عدم تطابق القيم الموجودة في السوق مع القيم الموجودة في سجلات المحاسبة وهو ما وضعها محل انتقاد
			11	تعبر التكلفة التاريخية عن سعر ثابت في وقت معين ولا يمكن أن تليي القيم التي تتغير مع احتياجات السوق، و التي لا يمكن أن تبررها تكلفة التاريخية

خامسا: ملائمة معلومات المالية المقاسة بالاستناد لمبدأ القيمة العادلة

الرقم	التعيين	نعم	لا	محايد
12	توفر البيانات المالية المبنية على أساس قيمة العادلة للمستثمرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و التنبؤات العالية			
13	تعتمد القيمة العادلة في تقييمها على اجتهادات و أحكام شخصية و كذا نتائج القياس تختلف باختلاف خبرات			
14	تم تحديد قياس القيمة العادلة باستخدام نموذج مناسب يشتمل على الوضوح و الدقة في تطبيقها ضمن النظام المحاسبي المالي			
15	تظن أن التقييم المبني على القيمة العادلة، هو تقييم الأحسن تقدير للمؤسسة ككل ولمخاطر نشاطها			
16	القيمة العادلة تحسن جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية ، الملائمة ، الموثوقية			

سادسا: كبدل ، القيمة العادلة و التحديات و التي تواجهها من حيث تطبيقها في البيئة الجزائرية:

الرقم	التعيين	نعم	لا	محايد
17	يتمتع أفراد المجتمع الجزائري بدرجة من الوعي الكافي لمفهوم القيمة العادلة			
18	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات يسمح بتجاوز مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية			
19	يمكن تطبيق محاسبة قيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية			
20	النظام المحاسبي المالي قد تبني قيمة العادلة فهو يتوفر على معايير محاسبية تفي بهذا الغرض			
21	عدم وجود سوق أكثر ملائمة يعرقل تطبيق القيمة العادلة			
22	عدم وجود كفاءات لاستعمال القيمة العادلة يعرقل تطبيق القيمة العادلة			
23	مشاكل تبني محاسبة القيمة العادلة في الجزائر			
	- بيئة غير مناسبة لتطبيق القيمة العادلة			
	- عدم وجود معلومات كافية ضمن النظام المحاسبي المالي تشرح محتوى القيمة العادلة			
	- عدم الحاجة لهذه المحاسبة ضمن المؤسسات الجزائرية			
	- عدم وجود مدا خيل ضرورية للحصول على قيمة العادلة و للتقدير على أساسها			

شكرا على إجاباتكموالله ولي التوفيق

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
	Inter-groupes	1.079	2	.540	.831	.444
total1	Intra-groupes	24.021	37	.649		
	Total	25.100	39			
	Inter-groupes	19.308	2	9.654	3.269	.049
total2	Intra-groupes	115.168	39	2.953		
	Total	134.476	41			
	Inter-groupes	37.182	2	18.591	5.475	.008
total3	Intra-groupes	132.438	39	3.396		
	Total	169.619	41			
	Inter-groupes	10.544	2	5.272	1.559	.223
total4	Intra-groupes	128.481	38	3.381		
	Total	139.024	40			
	Inter-groupes	13.763	2	6.881	2.377	.106
total5	Intra-groupes	109.994	38	2.895		
	Total	123.756	40			
	Inter-groupes	5.510	2	2.755	2.151	.132
total6	Intra-groupes	44.832	35	1.281		
	Total	50.342	37			

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.936	4

	Moyenne	Ecart-type	N
محور1,3	1.23	.480	40
محور2,3	1.25	.494	40
محور3,3	1.15	.427	40
محور4,3	1.20	.516	40
محور5,3	1.33	.656	40
محور1,4	1.13	.404	40
محور2,4	1.18	.446	40
محور3,4	1.20	.464	40
محور4,4	1.28	.554	40
محور5,4	1.18	.446	40
محور6,4	1.25	.494	40
محور1,5	1.13	.463	40
محور2,5	1.28	.506	40
محور3,5	1.80	.564	40
محور4,5	1.30	.564	40
محور5,5	1.28	.554	40
محور1,6	1.48	.599	40
محور2,6	1.18	.501	40
محور3,6	1.85	.483	40
محور4,6	1.70	.608	40
محور5,6	1.25	.494	40
محور6,6	1.15	.427	40

total6

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	4.00	5	11.9	13.2	13.2
	5.00	7	16.7	18.4	31.6
Valide	6.00	5	11.9	13.2	44.7
	7.00	20	47.6	52.6	97.4
	8.00	1	2.4	2.6	100.0
	Total	38	90.5	100.0	
Manquante	Système manquant	4	9.5		
Total		42	100.0		

total5

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
7.00	4	9.5	9.8	9.8
8.00	23	54.8	56.1	65.9
9.00	9	21.4	22.0	87.8
Valide 10.00	2	4.8	4.9	92.7
11.00	2	4.8	4.9	97.6
18.00	1	2.4	2.4	100.0
Total	41	97.6	100.0	
Manquante				
Système manquant	1	2.4		
Total	42	100.0		

total4

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
5.00	3	7.1	7.3	7.3
6.00	25	59.5	61.0	68.3
7.00	4	9.5	9.8	78.0
Valide 8.00	6	14.3	14.6	92.7
10.00	1	2.4	2.4	95.1
12.00	1	2.4	2.4	97.6
15.00	1	2.4	2.4	100.0
Total	41	97.6	100.0	
Manquante				
Système manquant	1	2.4		
Total	42	100.0		

total3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
6.00	20	47.6	47.6	47.6
7.00	7	16.7	16.7	64.3
8.00	10	23.8	23.8	88.1
Valide 9.00	3	7.1	7.1	95.2
10.00	1	2.4	2.4	97.6
18.00	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

total2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
5.00	21	50.0	50.0	50.0
6.00	5	11.9	11.9	61.9
7.00	12	28.6	28.6	90.5
Valide 8.00	1	2.4	2.4	92.9
9.00	2	4.8	4.8	97.6
15.00	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

total1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
3.00	3	7.1	7.5	7.5
4.00	25	59.5	62.5	70.0
Valide 5.00	7	16.7	17.5	87.5
6.00	5	11.9	12.5	100.0
Total	40	95.2	100.0	
Manquante Système manquant	2	4.8		
Total	42	100.0		

محور 4.7.6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	13	31.0	33.3	33.3
Valide لا	26	61.9	66.7	100.0
Total	39	92.9	100.0	
Manquante Système manquant	3	7.1		
Total	42	100.0		

محور 2.7.6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	31	73.8	73.8	73.8
Valide لا	10	23.8	23.8	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

2.7.6 محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	31	73.8	73.8	73.8
لا	10	23.8	23.8	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

6.6 محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	36	85.7	85.7	85.7
لا	5	11.9	11.9	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

1.2 محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	31	73.8	73.8	73.8
لا	11	26.2	26.2	100.0
Total	42	100.0	100.0	

2.2 محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	29	69.0	72.5	72.5
لا	10	23.8	25.0	97.5
محايد	1	2.4	2.5	100.0
Total	40	95.2	100.0	
Manquante	Système manquant	2	4.8	
Total		42	100.0	

3.2 محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	10	23.8	23.8	23.8
لا	31	73.8	73.8	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

1.3-محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	34	81.0	81.0	81.0
لا	7	16.7	16.7	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

5.4-محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	35	83.3	83.3	83.3
لا	6	14.3	14.3	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

6.4-محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	33	78.6	78.6	78.6
لا	8	19.0	19.0	97.6
محايد	1	2.4	2.4	100.0
Total	42	100.0	100.0	

1.5-محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	39	92.9	92.9	92.9
لا	1	2.4	2.4	95.2
محايد	2	4.8	4.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

1.6-محور

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
نعم	24	57.1	57.1	57.1
لا	16	38.1	38.1	95.2
محايد	2	4.8	4.8	100.0
Total	42	100.0	100.0	

Corrélations

	total2	total3	total4	total5	
total2	Corrélation de Pearson	1	.855**	.693**	.829**
	Sig. (bilatérale)		.000	.000	.000
	N	42	42	41	41
total3	Corrélation de Pearson	.855**	1	.685**	.895**
	Sig. (bilatérale)	.000		.000	.000
	N	42	42	41	41
total4	Corrélation de Pearson	.693**	.685**	1	.781**
	Sig. (bilatérale)	.000	.000		.000
	N	41	41	41	40
total5	Corrélation de Pearson	.829**	.895**	.781**	1
	Sig. (bilatérale)	.000	.000	.000	
	N	41	41	40	41

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

الفهرس

فهرس المحتويات

I	الإهداء
II	شكر وتقدير
III	الملخص
III	فهرس المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
VII	قائمة المختصرات والرموز
VIII	قائمة المصطلحات باللغة الاجنبية
أ	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و أدبيات القيمة العادلة
01	تمهيد
02	المبحث الأول : الإطار النظري بيت التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.
02	التاريخية. التكلفة المطلب الأول : نموذج مبدأ
03	المطلب الثاني: نموذج القيمة العادلة.
03	إصدارات المعايير المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة.
05	IAS39 القيمة العادلة من خلال المعيار المحاسبي الدولي
06	الإفصاح المحاسبي
07	IFRS13 محاسبة القيمة العادلة من منظور الابلاغ المالي المحاسبي :
07	IFRS13 مجال تطبيق المعيار الابلاغ المالي المحاسبي :
08	أساليب التقييم بالقيمة العادلة
12	أهداف التقييم بالقيمة العادلة
13	مشاكل التقييم بالقيمة العادلة
17	المبحث الثاني : الدراسات السابقة

17	أولا : الدراسات العربية
21	ثانيا : الدراسات الاجنبية
20	ثالثا :التعليق على الدراسات السابقة وإضافة الباحث
21	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: التكلفة التاريخية و القيمة العادلة كطرق القياس في البيئة الجزائرية
22	تمهيد
24	المبحث الأول : الطريقة والإجراءات
25	تصميم الدراسة
25	مصادر الحصول على البيانات
25	مجتمع الدراسة وعينتها
26	معالجة البيانات الإحصائية
28	الفرضيات واختبار التحليل نتائج المبحث الثاني : مناقشة
29	تحليل بيانات الدراسة.
41	نتائج اختبار الفرضيات
42	الخلاصة
44	الخاتمة
45	المراجع
	الملاحق
47	ملحق الاول : الاستبيان
50	ملحق الثاني : مخرجات المعالجات الاحصائية spss