

جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي

الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية

الشعبة: علوم تجارية

التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة

من إعداد الطالب: بودرهم فتيحة

بعنوان:

واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة

المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية على المحاسبين الخارجيين

نوقشت و أوجيزت علنا بتاريخ:/...../2017

أمام اللجنة المكونة من أستاذة

أ/ بوضياف أحمد (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ/ بوعلاق مبارك (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

أ/ صديقي فؤاد (أستاذة، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2016/2017

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير، علوم تجارية
الشعبة: علوم تجارية
التخصص: دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالب: بودرهم فتيحة
بعنوان:

واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة

المحاسبية الجزائرية

دراسة ميدانية على المحاسبين الخارجيين

نوقشت و أوجيزت علنا بتاريخ:/...../2017

أمام اللجنة المكونة من أستاذة

أ/ بوضيف أحمد (أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا

أ/ بوعلاق مبارك (أستاذ، جامعة ورقلة) مناقشا

أ/ صديقي فؤاد (أستاذة، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ اِقْرَأْ بِاسْمِ رَبِّكَ الَّذِي خَلَقَ (1) خَلَقَ
الْإِنْسَانَ مِنْ عَلَقٍ (2) اِقْرَأْ وَرَبُّكَ
الْأَكْرَمُ (3) الَّذِي عَلَّمَ بِالْقَلَمِ (4) عَلَّمَ
الْإِنْسَانَ مَا لَمْ يَعْلَمْ (5) ﴾

[العلق: 1 - 5] .

الإهداء

إلى من جرع الكأس فارغاً ليسقيني قطرة حب، إلى من كُلت أنامله ليقدّم لنا
لحظة سعادة، إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم، إلى القلب
الكبير والدي العزيز، إلى من أرضعتني الحب و الحنان إلى رمز الحب و بلسم
الشفاء إلى القلب الناصع بالبياض والذتي الحبيبة رحمها الله.

إلى القلوب الطاهرة الرقيقة و النفوس البريئة، إلى رياحين حياتي إخوتي
(ساسي، أمال، عثمان، يونس، هديل)

إلى رفيقة دربي إلى صاحبة القلب الطيب إلى صديقتي و أخواتي
(أمينة، أحلام، نصيرة، أمال، سهيلة، رباب، سعاد، حليلة)

وإلى جميع زملاء الدراسة وفقهم الله

الشكر

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل ، فله الحمد و له الشكر أولاً و دائماً.
ثم الشكر الجزيل إلى الوالدين الكريمين على دعمهم لي خلال مساري الدراسي
وفي فترة إعدادي لهذه المذكرة.

كما أشكر الأستاذ المشرف لعمى أحمد على قبوله الإشراف على مذكري
الشكر الجزيل للأساتذة الأفاضل على مساعدتهم لي بكل النصائح و التوجيهات
صديقي فؤاد غوالي محمد بشير بن مالك محمد حسان

كما أتوجه بالشكر و التقدير إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب
أو بعيد

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك بالتعرض إلى أهم جوانب الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة، وأولا التعرف على مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة، أما ثانيا معرفة كيفية تأثيرها في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أهمها خاصية الملائمة، الموثوقية، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة و لتحقيق أهداف ونتائج هذه الدراسة، قمنا بدراسة تطبيقية أجريت لتحليل البيانات واختبار الفرضيات المطروحة حيث تم الاعتماد على مجموعة من البيانات منها الأولية و منها الثانوية فمن خلالها تم تصميم استمارة الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغتها بحيث أمكن من خلالها استطلاع رأي الفئة المستهدفة بما يحقق أهداف الدراسة، وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)،

وأظهرت نتائج تحليل بيانات هذه الدراسة على أن محاسبة القيمة العادلة لها تأثير في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وان مفهوم محاسبة القيمة العادلة لا يناسب متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد توصلت أيضا هذه الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات عديدة تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري.

الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، معايير محاسبة الدولية، معلومات محاسبية، قياس محاسبي، النظام المالي الجزائري

Summary

The objective of this study is to know the reality of applying fair value accounting in the Algerian accounting environment by addressing the most important aspects of the theoretical framework for fair value accounting. Firstly, the importance of adopting the financial accounting system (scf) for the fair value model, The qualitative characteristics of the accounting information, the most important of which are the appropriateness, reliability, comprehensibility, comparability

In order to achieve the objectives and results of this study, we conducted an applied study to analyze the data and test the hypotheses presented by relying on a set of data, including primary and secondary, through which the questionnaire was designed as a research tool in the field study. Which were designed to achieve the objectives of the study. In analyzing the questionnaire data, we adopted the Statistical Package for Social Sciences (SPSS)

The results of the analysis of this study showed that fair value accounting has an impact on maximizing the qualitative characteristics of accounting information. The concept of fair value accounting is not suitable for decision makers within the Algerian accounting environment. The study also found that there are many obstacles and challenges that make the Algerian computer environment inappropriate for the application of fair value, most notably the lack of readiness of the Algerian financial market.

قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال البيانية
IX	قائمة الملاحق
أ-د	المقدمة
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لحاسبة القيمة العادلة
3	المبحث الأول:الإطار المفاهيمي نموذج محاسبة التكلفة التاريخية
3	المطلب الأول: نموذج محاسبة التكلفة التاريخية
6	المطلب الثاني:نموذج محاسبة القيمة العادلة
11	المطلب الثالث:تقييم نموذج استخدام نموذج محاسبة القيمة العادلة
15	المطلب الرابع:دور محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
21	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
21	المطلب الأول:لدراسات العربية
29	المطلب الثاني:الدراسات الأجنبية
30	المطلب الثالث:أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
	الفصل الثاني:الدراسة الميدانية
37	المبحث الأول:الطريقة والأدوات المتبعة
37	المطلب الأول: منهجية الدراسة
38	المطلب الثاني:الأداة و الأساليب الإحصائية و طريقة القياس
41	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
41	المطلب الأول : تحليل البيانات الخاصة بالسلمات الشخصية لعينة الدراسة

44	المبحث الثالث : النتائج المتوصل إليها ومناقشتها
44	المطلب الأول : تحليل النتائج المتوصل إليها
48	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الاختبارات
49	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
52	خلاصة الفصل
54	الخاتمة
58	قائمة المصادر والمراجع
62	الملاحق
74	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عناوين الجداول	الرقم
18	أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	1-1
38	نتائج توزيع استثمارات الاستبيان المعتمدة	1-2
39	المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لا حسب مقاييس ليكارت الثلاثة	2-2
39	مقاييس ليكارت الثلاثي	3-2
41	قيم معامل الثبات ألفا كرونبيخ لعينة الدراسة	4-2
42	توزيع عينة الدراسة حسب متغير العمر	5-2
42	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	6-2
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	7-2
43	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	8-2
44	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	9-2
44	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى	10-2
45	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية	11-2
46	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة	12-2

48	معامل الارتباط بين المحاور	13-2
49	اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى	14 - 2
50	جدول اختبار تحليل التباين للفرضية الثانية	15-2
50	جدول اختبار تحليل التباين للفرضية الثالثة	16-2

قائمة الأشكال

الصفحة	عناوين الأشكال	الرقم
19	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	الشكل رقم (1-2)
40	تحديد متغيرات الدراسة	الشكل رقم (2-1)
42	خصائص عينة الدراسة حسب متغير العمر	الشكل رقم (2-2)
42	خصائص عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي	الشكل رقم (2-3)
43	خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	الشكل رقم (2-4)
43	خصائص عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	الشكل رقم (2-5)
44	خصائص عينة الدراسة حسب متغير التخصص	الشكل رقم (2-6)

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
61	الأساتذة المحكمون	الملحق رقم 01
62	استمارة الاستبيان	الملحق رقم 02
65	مخرجات SPSS	الملحق رقم 03

المقدمة العامة

المقدمة العامة

شهد العالم في نهاية عقد من الزمن ظهرت أحداث هامة مترابطة تمثلت في نظام العولمة وما ينطوي عليه من هيمنة اقتصاد السوق وانتشار اقتصاد المعرفة وإزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر منها السلع والخدمات والاستثمارات بحرية وكذلك تطورت الأسواق المالية وترابطها إلى حد أنه إذا ما أصاب احدها حدث ما تداعت إليه الأسواق المالية الأخرى.

و نتيجة للتطورات الهائلة أدرك المسئولون والمهتمون بمهنة المحاسبة أهمية وجود معايير محاسبية لتكون الرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها، والإفصاح عنها في القوائم المالية، حيث أصبح مستخدمو المعلومات المالية بحاجة إلى معلومات مفيدة وملائمة، وتساعدهم في اتخاذ القرارات لاقتصادية صائبة، وما يتم هذى المبتغى هو التوجه في القياس بالقيمة السوقية العادلة، أي تلك القيمة الحقيقية المتحصل عليها في السوق النشطة، ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لتلك المعايير السبعة الخاصة بالإبلاغ المالي، والمعياري المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص " بالاعتراف والقياس"، أصبح مهم جدا الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة، وذلك من اجل عرض القوائم المالية في صور صادقة ومعبر عن الواقع والأحداث المالية حيث يمكن القول بأنه من الأسباب الهامة لحدوث انهيار الكثير من الوحدات الاقتصادية هو عدم تطبيق المبادئ المحاسبية ونقص القياس والإفصاح المحاسبي نظرا لان عملية القياس المحاسبي تحكما فروض وقواعد ومبادئ محاسبية عامة ينقصها التحديد، مما جعلها عبر مراحلها المتلفة عرضة للاجتهاادات والتقديرية الشخصية للمحاسب والإدارة، وأيضا من العوامل المؤثرة على عملية القياس المحاسبي، عدم ثبات وحدة القياس المحاسبية (وحدة النقد)، مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ويجعلها هي الأخرى عرضة للتقلب وعدم الثبات الشفافية وعدم إظهار البيانات والمعلومات الحقيقية التي تعبر عن الأوضاع المالية لهذه الوحدات الاقتصادية، وقد انعكس ذلك في مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدان هذه المعلومات الأهم عناصرها وهو وجودتها.

ومن الواضح أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإفصاح حتى تعكس الحقائق الاقتصادية للمؤسسة، مما جعل المؤسسات بشتى أنواعها وأنشطتها أكثر فهما و قربا من السوق العالمية ويساعدها على دخولها، وتخفيض تكلفة رؤوس الأموال عبر الحدود، لان طريقة الإفصاح والقياس الغير مفهومة والغير مقروءة عالميا ستؤثر سلبا على عملية تجميع الأموال والاستثمارات الخارجية، ومعلومة أن الاتصال عبر نفس اللغة مع ذوي المصالح المحليين والعالميين يعزز الثقة بالمؤسسات أو النظام المالي المتبع في تلك الدولة ويحسن في قدرتها في الحصول على تمويلات خارجية، حيث أن أصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعد في إجراء المقارنات والدراسات والتحليلات الأزمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

ونظرا لتوجه الجزائر من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق والانفتاح على العالم الخارجي والإصلاحات الاقتصادية التي بشرتها كتحرير التجارة الخارجية واتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والانضمام المترقب إلى المنظمة العالمية للتجارة السبب الذي استدعى ضرورة إلى تبني النظام المحاسبي المالي (scf) الجديد حيث نصت القوانين الجزائرية هي الأخرى على وجوب تطبيق القيمة



المقدمة العامة

العادلة, من خلال الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة التي مست قانون المحاسبة لديها, حيث أن رغبة الجزائر في الوصول إلى تنافسي وتوفير بيئة أعمال ملائمة وأكثر جذبا للاستثمار على المستوى المحلي ولخاصة على المستوى الدولي, دفعها إلى تطبيق مختلف التدبير والإصلاحات من بينها تغيير النظام المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي SCF,

وتعتبر القيمة العادلة من أبرز ما جاء بها هذا النظام كأحد نماذج القياس تضاف لتكلفة التاريخية, ونظرا لما يتميز به لقياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة من متطلبات قياس وإفصاح مختلفة على عكس القياس والإفصاح وفق التكلفة التاريخية التي اعتادها المحاسبون, فيظهر التحدي بالنسبة للمؤسسات الجزائرية في تعدد العوامل المؤثرة على القيمة العادلة, ففي حالة وجود سوق نشطة يعتمد عليها يمكن تحديد القيمة العادلة (الحقيقية) للأصل المراد تقييمه, أما في حالة وجود سوق نشطة فليحا المحاسب إلى الافتراضات والاجتهادات الشخصية مما يطرح التساؤل حول موثوقية وملائمة الإبلاغ المالي. ومن بين الإشكاليات المطروحة في هذا الجانب هو عملية التقييم بالقيمة العادلة التي تعتبر إحدى العناصر الهامة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي الجزائري,

ومن هنا برزت مشكلة الدراسة والتي تخص وبشكل أساسي في الإجابة عن التساؤل الرئيسي الأتي:

الإشكالية الرئيسية: "ما هو واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية, وما اثر تطبيقها على جودة القوائم المالية

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل توفر القيمة العادلة معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات؟
2. ما مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة؟
3. هل تعتبر القيمة العادلة انصب طرق القياس في البيئة المحاسبية الجزائرية رغم انتقاداتها؟
4. في ظل البيئة الجزائرية, هل تواجه القيمة العادلة صعوبات في تطبيقها؟

1- فرضيات الدراسة:

من خلال الأهداف المرجوة من هذا البحث نحاول صياغة الفرضيات التي يتم من خلالها اختبار مختلف الإشكاليات المطروحة وتمثل في ما يلي:

- ✓ لا يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية.
- ✓ تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟
- ✓ تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية .



المقدمة العامة

2- مبررات اختيار الموضوع:

- ✓ تتمثل مبررات اختيار هذا الموضوع في مبررات منها موضوعية لأخرى ذاتية:
- ✓ يعتبر الموضوع احد أهم المواضيع الحديثة .
- ✓ ارتباط الموضوع المدروس بتخصص الدراسة(دراسات محاسبية وجبائية).
- ✓ تخصص الباحث في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- ✓ الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة مواضيع القيمة العادلة والمعايير المحاسبية .
- ✓ بيان مفهوم القيمة العادلة وعرض معايير المحاسبة الدولية التي تبنت هذا المفهوم الدولية.

3- أهداف الدراسة:

يتمثل هدف هذه الدراسة في الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة من خلال الإجابة على الفرضيات المطروحة بالإضافة إلى ذلك :

- ✓ التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأهداف واليات تطبيقها إسناد على المعايير الدولية مع بيان أهم المشاكل
- ✓ إبراز أهمية قواعد ومتطلبات الإفصاح والقياس المحاسبي بالقيمة العادلة .
- ✓ اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية ومدى تأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
- ✓ التعرف على ومشكلات تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة .
- ✓ التعرف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعلاقتها بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة .
- ✓ التطرق إلى متطلبات القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية الإعداد التقارير .
- ✓ تسليط الضوء على مشاكل القياس القائمة على التكلفة التاريخية لكونها تمهد الطريق في ضرورة التوجه نحو منهج القيمة العادلة في القياس المحاسبي .
- ✓ الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

4- تحديد إطار الموضوع:

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي :

- ✓ الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء مستخدم القوائم المالية (المسيرين, مستخدموا القوائم المالية) بولاية ورقلة
- ✓ الحدود الزمنية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر فيفري 2017 حتى نهاية شهر ماي من نفس السنة , وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان , مرور بتوزيعه ,ومن ثم جمع الاستثمارات ومعالجتها
- ✓ الحدود المتعلقة بالمستجوبين: تتمثل في أي مستجوب مطلع جيدا على النظام المحاسبي المالي.



5- أهمية الدراسة:

أهمية هذا البحث تظهر في انه سيتناول موضوع دراسة محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية, حيث تعتبر أن محاسبة القيمة العادلة هي احد أهم المفاهيم الحديثة المستخدمة للتعبير عن قيم الأصول المختلفة, في كون هذا الموضوع لا يزال بحاجة إلى التوضيح خاصة عند تطبيقه في مختلف البيئات, كما تأتي أهمية الدراسة في التوجه العالمي الاستخدام محاسبة القيمة العادلة وتطبيقها في عملية الإفصاح والقياس, و تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لمحاسبة القيمة العادلة كنموذج بديل للتقييم المحاسبي للعديد من الأصناف المحاسبية وكذلك الأثر الناتج عن استخدام مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

6- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

للإحاطة بمختلف جوانب البحث وللإجابة على الإشكاليات المطروحة واختبار الفرضيات وصولاً إلى النتائج والتوصيات سنعتمد على المنهج الاستقرائي المناسب في إعداد الإطار النظري للدراسة. من خلال عرض شامل لمحاسبة القيمة العادلة واعتماد أسلوب الدراسة في الجزء الخاص بالجانب الميداني المنهج الوصفي التحليلي, من خلال استعمال أداة استبيان للوقوف على آراء عينة من المختصين والمهتمين بالموضوع لمعرفة آرائهم في ما يتعلق في جوانب الدراسة ومن تم تحليله باستخدام الأساليب الإحصائية, حيث تم اختبار الفرضيات من خلال برنامج المعالجة الإحصائية SPSS .

7- مرجعية الدراسة:

من أدوات البحث مصادر البيانات تم الاعتماد في الجانب النظري من خلال استقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية منها باللغة العربية باللغة الأجنبية المتخصصة في مجال المحاسبة المالية والمتعلقة بموضوع الدراسة من كتب, أطروحات دكتوراه, رسائل ماجستير, دراسات لعدة باحثين مستوحاة من الانترنت وغيرها. والتي تم تحليلها واستنتاج مكامن قوتها بحيث الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.

8- صعوبات البحث:

واجهتنا بعض صعوبات والمتمثلة في :

- صعوبات على مستوى المؤسسة محل الدراسة في الحصول على المعلومات الكافية؛
- صعوبة التواصل المباشر مع بعض العينة لتقديم توضيحات لتواجههم في مناطق بعيدة من مكان تواجد الباحث؛
- صعوبة البحث في البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛
- التباعد الجغرافي للمستجوبين, مما أدى إلى طول فترة استرجاع الاستمارات؛
- كون الدراسة تناولت موضوع نظري هذا ما جعل بعض المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي صعوبة في فهم.



الفصل الأول: الإطار المفاهيمي

لمحاسبة القيمة العادلة

تمهيد :

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي, واحتلت مكانة كبيرة وذلك لإسنادها على فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموماً, كما تمتاز بمزايا عديدة وسهولة تطبيقها, إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص وذلك لأنها لا تراعي التغيرات في الأسعار, وتعتبر النقائص التي تتعرق التكلفة التاريخية الدافع الأكبر لإيجاد البديل الأنسب لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية .

حيث تم استخدام مفهوم القيمة العادلة كبديل أنسب إذ توجهت المعايير المحاسبية الدولية لتبني القيمة العادلة وإصدار معايير خاصة بها, الذي يعتبر مفهوماً حديثاً وأصبح أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية, والهدف من استخدام القيمة العادلة أنها المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات المفيدة تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية رشيدة, حيث يتعرض هذا البحث بالتحليل والمناقشة لمفهوم القيمة العادلة ومبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة, وقد أعطت القيمة العادلة خصائص نوعية للمعلومات المالية تتمتع بالملائمة, ويمكن الاعتماد عليها فقط في حال عدم وجود فروق لدى التحقق من تقديرات قياس القيمة العادلة. وهذا لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة.

وعليه سنحاول من خلال هذا الفصل بيان ماهية القيمة العادلة والوقوف على أهم النقاط المتعلقة بحاسبة القيمة العادلة وكذا هذه الأخيرة من منظور المعايير المحاسبية الدولية وعلاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفي ظل البيئة المحاسبية الجزائرية,

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لحاسبة القيمة العادلة**المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة**

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي نموذج محاسبة التكلفة التاريخية:

تعد القيمة العادلة من بين أهم بدائل القياس المحاسبي التي تغطي الثغرات الناتجة عن التكلفة التاريخية وسوف نعرض في هذا البحث بالتحليل والمناقشة لمفهوم القيمة العادلة وكيفية تحديدها ومبررات التحول إلى القيمة العادلة .

المطلب الأول: نموذج محاسبة التكلفة التاريخية:

الفرع الأول: مفهوم نموذج محاسبة التكلفة التاريخية

إن مبدأ التكلفة التاريخية, احد أهم المبادئ الأساسية التي تحكم إعداد القوائم المالية, وهو الأقدم من بين هذه المبادئ ويعتمد عليه خصوصاً في القياس وتقييم الأصول الثابتة, الخصوم ومصادر التمويل والمصروفات والإيرادات حسب القيمة وتكلفة التاريخية للشراء أو الإنتاج, بغض النظر عن التغيرات في القيمة الشرائية للعملة المتداول بها خصوصاً في فترات التضخم المالي أو الركود الاقتصادي. وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت فهي أساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم و موضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل وتكون مؤيدة بالمستندات, وبالتالي تكون عرضة للاختلافات في التقدير, ويسهل التحقق منها لأنها حدثت بالفعل وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها.¹

وهو أحد المبادئ الذي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقييم كل من الأصول والخصوم,² فبمقتضاه يتم تقييم كافة الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها, وجميع المصروفات والإيرادات التي يتم التعبير عنها في القوائم المالية بتكلفتها الأصلية. وبغض النظر إلى التقلبات التي تتعرض لها القيمة الاقتصادية للأصل نتيجة التغيرات المستمرة في القوة الشرائية للنقود, مما يجعل البيانات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية لفترات مختلفة غير ملائمة لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية.

ويستند هذا المبدأ إلى فرض الموضوعية لأن المحاسب يستطيع الاعتماد على مستندات الشراء في إثبات قيمة الأصل بدل اللجوء إلى إثباته قيمته الاستبدالية المعتمدة على الحكم الشخصي والتقدير التي يفتقر إلى الموضوعية, كما يستند هذا المبدأ إلى فرض الاستمرارية إذ يفترض المحاسب أن احتمال تصفية المشروع وبالتالي بيع أصوله أو التخلص منه ضئيل جداً, فلاحتمال الأكبر هو استمرار أي الاحتفاظ بالأصول وتشغيلها, ومن ثم فالحاجة إلى تحديد قيمة هذه الأصول بالإحلال أو الاستبدال تصبح ثانوية وغير ضرورية.³

1 احمد, صلاح عطية, مبادئ المحاسبة المالية, الإسكندرية, الدار الجامعية, الطبعة 2, 2010, ص:19

2 نعيم سابا خوري, القيمة العادلة والإبلاغ المالي, جمعية المحاسبين القانونيين في سورية, محاضرة في المركز الثقافي لعربي في دمشق, 2007, ص:12.

3 وليد ناجي الحياي, أصول المحاسبة المالية, الجزء الأول, منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدمارك, 2007, ص:54.

الفرع الثاني: مبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبدأ محاسبة القيمة العادلة

تعتبر التكلفة التاريخية نموذج كلاسيكي للوثيق الذي يقوم على إثبات جميع المواد والحقوق والمخزونات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين أطراف المتعاقدة في تلك اللحظة وعادة ما تكون التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية إثبات التكلفة ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن التقلبات القيمة الاقتصادية بوحدة النقد، الأمر الذي يوفر درجة عالية من الموضوعية إمكانية للاعتماد على البيانات المحاسبية حتى تكسبها درجة عالية من الموثوقية البعيدة عن التقديرات الشخصية.¹

حيث يقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية. وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤدية بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها كما أن الصفة المميزة للتكلفة التاريخية هي أن القيمة النقدية الدالة للقيمة التبادلية للعملية تمثل المصدر الرئيس لقياس القيمة.²

ونجد من أهم المبررات التي دعمت التكلفة التاريخية والتي كانت بمثابة ركائز تستند عليها:³

- 1) الموضوعية: يعتبر الهدف الرئيسي للمحاسبة لأنه يزود الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون ذا فائدة في اتخاذ القرارات، يهدف إلى ذلك المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية، يجب أن تكون هذه البيانات على أساس إثبات، أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي، وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية.
- 2) الموثوقية: تعد من أهم المبررات وخاصة ما إذا تم مقارنته مع الأسس الأخرى، مثل مبدأ التكلفة التاريخية.
- 3) اتساق: مبدأ التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر المكونة الإطار الفكر المحاسبي المالي مثل الاعتراف بالإيراد، مبدأ الحيطة والحذر، وفرض و حدة القياس.
- 4) يرغب معدد والقوائم المالية والمدققون في وضع أهمية أكثر على موثوقية المقاس من اجل سلامة التدقيق والمسؤولية القانونية.
- 5) يشترط مبدأ التكلفة التاريخية حدوث عملية تبادلية حقيقية للاعتراف والقياس وهذا يضفي علينا موضوعية وموثوقية أكبر.

1 حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص: 107.

2 خالد عبد الرحمان جمعة يونس، تأثير تطبيق القيمة لعدالة الأدوات المالية على عوائد الأسهم، دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، 2011، الجامعة الإسلامية غزة، ص: 19.

3 بوكساني رشيد، 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، الجزائر، ص: 7.

حيث كان النقاش دائما وباستمرار بين مستخدمي القوائم المالية بتناول القيمة فيما إذا كانت التكلفة التاريخية في الميزانية العامة تعبر عن حقائق اقتصادية تسمح لمستخدمي البيانات المالية من فهم الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية حيث أن أهداف البيانات المالية هي (تقديم معلومات مفيدة ومناسبة) للفئات العديدة في المجتمع والتي تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلاله محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة إليها واتخاذ القرارات المناسبة، فإنه وفي هذه الحالة لا بد من إظهار الموجودات والمطلوبات بقيمة تعبر بصدق عن البيانات المالية أكثر مما هي عليه بالتكلفة التاريخية.

وبرغم من أن الكثيرين يرون أن التكلفة التاريخية تعد بمثابة الركيزة الأساسية التي يستند عليها القياس حتى تعطي نتائج إيجابية وسليمة، إلا أن الكثيرون وجهوا لها العديد من الاتهامات الشيء الذي نقص نموذجيتها وأسقطها في دائرة القصور، وبالرغم من تلك المبررات التي تقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية وفائدة استخدام القوائم المالية والتقارير الناتجة عنه، إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وتحت وقوعه وتحت لحظة التبادل، لا شك في وقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، بأن يصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي، الذي ينحرف قليلا عن القيمة الحالية، ومن هنا بدأت الانتقادات ولن تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، وتعددت معها الطرق والمبادئ والسياسات والبدائل والنماذج المناسبة المستحدثة في الظروف الاقتصادية¹، كما أن انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات لم يعد الأمر كما كان عليه، خصوصا وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس والإفصاح بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة وأصبح النموذج المحاسبي يمدنا بصورة عن حقيقة المؤسسة ما دامت عناصر الذمة المالية لها مبنية على أساس أسعارها الأصلية و مع إهمال تطور أسعارها في المستقبل لهذه التكاليف التاريخية توحى المسيرين، الحكومات و الجمهور أن المؤسسات هي أكثر رجاءا و ازدهارا مما عليه في واقع الأمر، وتقضي بالتالي إلى قرارات غير سليمة عند تخصيص المداخيل و تطبيق السياسات الحكومية².

الفرع الثالث: أهم الانتقادات الموجهة لحاسبة التكلفة التاريخية :

بالرغم من أن مبررات استخدام التكلفة التاريخية لها درجة من الإقناع في الفكر المحاسبي التي يركز عليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أن أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا النموذج نجد.

- مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى و متطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات و بيانات متجددة ومتوافقة مع السوق،
- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية، من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير ملموسة من القوائم المالية، لان اشتراط حدوث عملية تبادل مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية،
- عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع.

1 جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على متوقية وملاتمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013، ص: 467.

2 أقسام قادة، وحواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص: 109-110.

- وتزداد حدة الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالات ارتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصل، ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.¹
- إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، يؤدي إلى عدم ملاءمتها للمعلومات المالية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية أثناء عملية اختيار أو اتخاذ القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي والقياس الغير سليم للأرباح، وسوف تؤدي أيضا إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيمة الجارية، مع المصروفات الممثلة لقيم تاريخية مختلفة باختلاف الأوقات والفترات التي استفادت فيها تلك المصروفات.
- ينتج عن استخدام نموذج التكلفة التاريخية صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية.
- إن التكلفة التاريخية لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية، وتؤثر تغيرات السعر على ملائمة المعلومات المالية.²

المطلب الثاني: نموذج محاسبة القيمة العادلة:

الفرع الأول: مفهوم نموذج محاسبة القيمة العادلة .

جاء مبدأ محاسبة القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه، كما انه بالنظر إلى ما تفرضه التوسعات الكبيرة في الاستثمارات على وظيفة المحاسبة حول ضرورة وقوف المستثمرين وحملة الأسهم على حقيقة المركز الحالي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، وما يطرأ على أموالهم من تغيرات، فقد أصبحت المحاسبة التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية غير قادرة على الوفاء بتلك المتطلبات، الأمر الذي يعزز التحول نحو أساس محاسبة القيمة العادلة³

حيث يعد مبدأ محاسبة القيمة العادلة في الاعتراف والقياس هو الأكثر إغراء للمهنيين واضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى معلومات تكون موثوقة بداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات بعد فترة من وقوع الحدث، لأنها لا تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للموجودات والمطلوبات، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة

1 بسمة سويد، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة)، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص: 8

2 عفاف إسحاق ابوزر، الخواص الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول المالية باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، في مجلة جامعة البترا، العدد 15، الأردن، 2008، ص: 13

3 تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية في البنوك المحلية الفلسطينية، درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2013، ص: 33

بتباع منح تقييمي يحسن من خاصية القبلية للمقرنة ولثبات في إتباع النسق. في حين أن التكلفة التاريخية تشمل على سلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة، التي لا يمكن معاً إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة.¹

إذ أدرك المحاسبين والمستخدمين والباحثين في مجال النظرية المحاسبية أن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس مفاده ثبات القيمة الشرائية للوحدة النقد بعد مرور الزمن في القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية، يؤدي إلى تقديم معلومات مضللة ليست ذات صلة بالواقع الفعلي وذلك لاختلاف التكلفة التاريخية كمحل القياس عن القيمة الجارية أو القيمة الناتجة عن ارتفاع الأسعار الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على ما يمكن أن تفسره القوائم المالية المعدة استناداً لذلك المبدأ.² وإن مبدأ محاسبة القيمة العادلة البديل الأنسب لمنهج التكلفة التاريخية حيث أنه ابرز مفاهيم متعددة لحل إشكالية واحدة، وساهم في زيادة البدائل بدلاً من اقتصرها على مفهوم واحد ذي خصائص محددة يساعد على التوحيد، وتعددت مرادفات القيمة العادلة، وبتعدد آراء وجهات نظر مرتبطة بالتكليف لمفاهيمي لمنهج القيمة العادلة، فبرغم ما يأخذه على منهج القيمة العادلة بأنه أقل حيادية من منهج التكلفة التاريخية.

إلا أن هذا المنهج يزداد المستثمرين بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المنشأة، ويمتاز باعتماده أساساً على أسعار السوق الجارية كمقياس عادل وملائم للقيمة، يشترط توافر سوق نشطة ومنظمة وأن تعتمد الأسعار الدارجة فيها على معلومات صحيحة وموثوقة في ظل فرضية كفاءة السوق لذلك فإنه من الطبيعي تقدير القيمة الاقتصادية المنشأة. بالربط بين قيمتها الحقيقية الكلية وإجمالي القيمة العادلة لصافي ومجوداتها. وعكس ذلك فإن المعلومات التي يتم الإفصاح عنها دون مراعاة ذلك قد تكون مضللة. حيث يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جديدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسني لتقدير القيم العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية.³

الفرع الثاني: نشأة نموذج محاسبة القيمة العادلة:

نشأ مفهوم محاسبة القيمة العادلة نتيجة الجدل القائم حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين وكيفية إدخال تغيرات الأسعار في الحسابات، حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المروحة ولا سيما بعض أشكال القيمة الحالية، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية إلى استخدام القيمة السوقية الحالية (القيمة العادلة) حيث ترسخ هذا المفهوم أول العقدتين الأخيرتين من القرن الماضي، وقد تبناه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي، وأصدر العديد من المعايير حول اعتماده المعيارين (115 و 133).⁴

1 روجي وجدي عبد الفتاح، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، درجة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 45.

2 حواس صلاح مرجع سبق ذكره ص: 110.

3 مطر، محمد، والسويطي، موسى، أثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية، بحث مقدم في مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، المنعقد يومي 13-14 من الشهر أيلول، بتنظيم المحاسبين القانونيين الأردنيين، والاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، 2006، ص: 8.

4 بركة محمد وآخرون، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية، مداخلة ضمن: الملئقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولي (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 361.

ففي بداية الثمانينات من القرن الماضي، أصدرت الجمعيات المهنية في العديد من الدول تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبة سعر السوق مكان ما يقابلها من محاسبة التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركات، كما أشارت العديد من الدراسات إلى التوجه واضعي المعايير في معظم الدول بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدلا من التكلفة التاريخية، ويأتي هذا التوجه الآن كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم لأصول المالية، بالإضافة إلى نمو استخدام المشتقات و فشل معايير المحاسبة القائمة على التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملائمة.¹

ومع تزايد الرغبة في وجود منهج معياري محاسبي في التقييم يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويساعد في الوقوف على المركز المالي الحقيقي للشركات، ويمكن متخذي القرارات من الاعتماد على تلك المعلومات، توجه كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية، نحو إصدار معايير عديدة تساهم في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها.²

كما تبناه مجلس المعايير المحاسبية الدولية في ورقة المناقشة التي وضعت عن محاسبة الأصول والالتزامات المالية في سنة 1997 وبعدها أصدر معيارين عن القيمة العادلة للأدوات المالية وهما (32) و(39) واتفق المجلسان في ايطار جهودهما لتوحيد معايير المحاسبة، على إصدار معيار نهائي للإفصاح عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة، فصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم (7) الأدوات المالية، الإفصاح، أما مجلس معايير المحاسبة المالية فأصدر المعيار رقم (157) الذي أسس لتعريف مشترك للقيمة العادلة، ثم إصدار المعيار رقم (159) الذي وسع قدرة الشركات على اختيار القيمة العادلة كما لو أنها أساس لقياس أصول والالتزامات مالية محددة.³

ثانيا: مفهوم محاسبة القيمة العادلة :

لتبسيط الضوء ودراسة أي ظاهرة، من الأهمية بمكان الوقوف على دقة وتمحيص في مفرداتها، لذلك سنحاول من خلال هذا المبحث الوقوف على مفهوم القيمة العادلة من خلال التعاريف المقدمة بشأنها لنخلص إلى التعريف الأكثر تمثيلا لها، كما سنتطرق أهميتها والانتقادات الموجهة لها.

❖ ماهية القيمة العادلة:

أزداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة، كأساس للقياس في المحاسبة وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توفرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة، وقد تراجع أساس التكلفة التاريخية بشكل واضح لحساب القيمة العادلة.

1 جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك، العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2005، ص: 89-90.

2 جقميري، وائل محمد عادل، اثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق 2012، ص: 23.

3 بركة محمد وآخرون سبق ذكره نفس ص: 361.

❖ تعريف القيمة العادلة:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فمن أهمها ما يلي:

1. تعرف القيمة العادلة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما لأي أصل، على أنها المبلغ الذي يمكن أن يباع أو يشتري به ذلك الأصل في عملية جارية بين طرفين راغبين، على أن لا تكون الحالة حالة التصفية، وفي الجانب الآخر من الميزانية، فإن القيمة العادلة لأي التزام ي المبلغ الذي يحصل بموجبه الالتزام أو تسويته في عملية بين طرفين راغبين على أن لا تكون الحالة حالة تصفية، وتمثل أسعار الأوراق المالية في السوق المالي النشط أفضل دليل للقيمة العادلة، وتستخدم كأساس للقياس له القيمة. وإذا لم تتوفر أسعار سوقية، فإن معدي القوائم المالية عليهم تقدير القيمة العادلة باستخدام أحسن المعلومات المتوفرة في تلك الظروف، وكتيجة لذلك، تظهر الصعوبات عند إجراء تقدير للقيمة العادلة.¹
2. كما عرفها أيضا مجلس المعايير الدولية "IASB" أنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة²
3. وقد عرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري"³
4. كما يعرفها البعض الآخر بأنها السعر الذي يتم من خلاله تحويل أصل ما من بائع راغب في البيع و مشتري راغب في الشراء ، وكلاهما لديه القدرة على الوصول إلى جميع الحقائق ذات الصلة ويعمل بحرية واستقلال.⁴
5. أما مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية فقد عرفتها "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان تكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".⁵
6. ويرى آخرون أن مفهوم القيمة العادلة يقسم إلى قسمين وهي:

1-5: قيم تستند إلى السوق:

■ القيمة السوقية: أي الأسعار المعلنة في سوق نشط.

- 1 رفيقة صفراوي، دور القيمة العادلة في تفعيل الإفصاح الخاسبي (حسب النظام الخاسبي المالي)، درجة ماستر، جامعة قاصدي مرياح ورقة، 2012، ص:2
- 2 هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة لتقرير المالي، المنتدى الوطني حول المؤسسات على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، يومي 21-22 نوفمبر 2007.
- 3 معتز أمين السيد، محمد سليم العيسى، انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي، بحث مقدم في إطار المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة"، الأردن 14-15 أبريل 2009، ص:11
- 4 جيهان مجدي محمد كمال جازيه، منهج مقترح لتقدير القيمة العادلة للشركة، دراسة نظرية ميدانية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة ططا، 2011م، ص:127.
- 5 زهير خضر ياسين، القياس الخاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور 14/ خاص (الجزء الثاني)، كلية المنصور الجامعة-العراق 2010، ص: 155.

■ القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تادية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.

5-2: قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق وهي

القيمة من الاستعمال، القيمة القابلة للاسترداد، القيمة الاستبدالية، قيمة المنشأة المستمرة، قيمة التصفية¹ و من التعاريف السابقة نستنتج أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما، عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع، وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية أخرى، فالقيمة العادلة هي سعر يوافق عليه طرفان في صفقة تبادل وهذا سهل في حالة وجود أسواق مستقرة.

ويستخلص مما تقدم أن القيمة العادلة تبنى على أساس العوامل التالية:

1. وجود سوق نشط يتعامل في أصناف متجانسة، وأسعار متاحة للجميع.
2. أطراف غير ذوي علاقة، وراغبة ومطلعة.
3. وجود ظروف طبيعية.
4. استمرارية المشروع.
5. تقدير المبلغ المناسب باستخدام أساليب مختلفة وفقاً للسوق النشط أو غير النشط.
6. وفي حالة عدم وجود سوق نشط **Not active market** فيكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف ونتائج أساليب التقييم. وتشمل الأساليب الفنية للتقييم .

رابعاً: كيفية تحديد القيمة العادلة:

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:

1. الأسعار الموجودة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة، وتعتبر القيمة العادلة مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية (البورصة) أو تاجر أو وسيط.
2. إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في آخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم تحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ آخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الاقتصادية إذا أمكن ذلك.
3. الأصول والالتزامات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة من خلال إحدى وسائل التقييم.²

1 محمد أبو نصار جمعة حميدات، معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية، الأردن، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2014، ص: 822-823.

2 همام جمعة، حديدي آدم، اثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة المصارف الإسلامية، المؤتمر العلمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي، تركيا، 2013/8/11، ص: 14.

الفرع الثالث: أهمية القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة

يعتبر التوجه نحو القيمة العادلة خطوة أولى جديدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة، وذلك من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية، مع ذلك فما زال هناك من العمل ينتظر القيام به قبل أن تخضع تقديرات القيمة العادلة موثوق بها، وقابلة للصحة.

ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية الأمريكية FASB المتعلق بالملائمة والموثوقية، استخدام أكبر المقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية لسبب أن يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع المعلومات التكلفة التاريخية، حيث أن هذه المقاييس تعكس أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.

للقياس والإفصاح بالقيمة العادلة أهمية كبيرة نذكر منها:¹

➤ إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية نظراً لوجود علاقة إيجابية قوية بين المعلومات القيمة العادلة للاستثمارات المالية (الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية؛

➤ إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية في قائمة المركز يتسم بأنه أكثر ملائمة و موثوقية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، نظر لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن المعلومة بالقيمة العادلة؛

➤ إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغيرية أكبر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية؛

➤ إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة (إدارة أموال المؤسسة)؛

➤ إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛

➤ إن القياس على أساس القيمة العادلة يزيد من خصائص جودة المعلومات المحاسبية، حيث توجد علاقة ارتباط معنوي بين كل هذه الخصائص (الملائمة، الثقة، القابلية للمقارنة، القابلية للفهم، الموضوعية، الأهمية التسمية، التوقيت المناسب، صدق التعبير، الشفافية، الواقعية....) و ما يحقق المنفعة من استخدام هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة؛

➤ أما بخصوص تأثير استخدام تقديرات القيمة العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية، فإن القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقية.

المطلب الثالث: تقييم نموذج محاسبة القيمة العادلة:

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلاقي أوجه القصور التي تعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات.

1 مصطفى راشد ألعابدي، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة، السعودية لبني القيمة العادلة أساساً للقياس والإفصاح والمراجعة في القوائم المالية، محاضرة، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك السعودية، المملكة العربية السعودية

الفرع الأول: إيجابيات وسلبيات نموذج تطبيق نموذج القيمة العادلة:

1/ إيجابيات نموذج محاسبة القيمة العادلة:

إن انتشار مفهوم القيمة العادلة لكثير من المزايا منها ما يلي:

- معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق ما يسمى بالإفصاح الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الاطلاع على قوائم الشركة المالية، ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تتولد ثقة المستثمرين بها.
 - إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظر، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقا.¹
 - تعطي القيمة العادلة تعكس الصورة أقرب لواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بما مقارنة مع الكلفة التاريخية، ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسات والقيمة السوقية، والتي كثيرا ما نلاحظ عند استعمال التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة.²
- ويرى آخرون أن من مزايا محاسبة القيمة العادلة ما يلي:

- أن القيمة العادلة أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- تساعد المعلومات المبينة على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة.
- إن معلومات القيمة العادلة لا قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.
- إن واضعي معايير المحاسبة يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية.³

2/ سلبيات تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة

على الرغم من المزايا السابقة التي ذكرناها الاستخدام القيمة العادلة، إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملًا للاعتراف والقياس ومن ثم لازالت القيمة العادلة توجه انتقادات ومن أهم سلبياتها:

1 أحازم، الخطيب و ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية 2004، ص 25.

2 Benoit LLERUMER, NORMES COMPTABLES DE LA JUSTE VALEUR A TOUT LES INSTRUMENTS FINANCIERS IN THE CERTIFIED ACCOUNTANT, 3rd quarter 2008 –Issue 35p33

3 تحلة إبراهيم عبد الكريم، تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في المصارف بالسودان، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2004م، ص: 27.

أولاً: الموثوقية والقياس:

بسبب أن هناك الكثير من الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشط، الذي تصبح فيه الطرق المتعلقة بتقدير قيمتها العادلة أكثر اجتهادية وتعتمد على الحكم الشخصي بشكل أكبر، وبالتالي تكون التقييمات أقل موثوقية.

ثانياً: تحيز الإدارة: فالاجتهادات الشخصية من قبل الإدارة في عملية التقييم، وتحيزها سواء كان مقصوداً، أو غير مقصود، ينتج عنه مقاييس غير مناسبة للقيمة العادلة، وعرض غير صحيح للدخل، وحقوق الملكية. المرجع

ثالثاً: مقابل المنفعة: بذل جهود غير عادية وتحمل مصروفات إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة.

رابعاً: التوقيت الملائم: تأخير إعداد البيانات المالية وما يترتب عليه من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية، وبالتالي عدم توافر خاصية التوقيت الملائم.¹

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا ما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها، وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة،

- تعتبر الموثوقية البيانات المبينة على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات،²

الفرع الثالث: الانتقادات الموجهة لاستخدام للقيمة العادلة:

وجهت عدة انتقادات لحاسبة القيمة العادلة من طرف المختصين في الحقل المحاسبي والمالي ومن طرف رؤوسا إدارات كبرى الشركات في العالم وقد تشترك بعض مشاكل تطبيقها أدت حتى مع الصعوبات التي تكثفت تطبيقها ومن أهم الانتقادات نجد.

للم تفتقر معلومات محاسبة القيمة العادلة في اغلب الحالات للكثير من الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية، خاصة الموثوقية والثبات والقابلية للمقارنة و الملائمة في بعض الأحيان، مما ينعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى. مرجع:

للم التأخر في إعداد القوائم المالية، وفقاً لمعايير 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.³

للم تؤدي القيمة العادلة إلى زيادة التذبذب في الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسات، خاصة بالنسبة للأوراق المالية الموضوعة لغرض المضاربة، وذلك عن طريق معالجة الفروقات بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهذه الأوراق المالية في جانب الأموال الخاصة.

1 نعيم دش أبوزر مرجع سبق ذكره ص: 32

2 احمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، المدقق الخارجي وتقييمات القيم العادلة، المجلة الأردنية الأعمال، مجلد 3 العدد 4، الأردن، 2007 ص: 9.

3 عبد الناصر محمد سيد درويش، تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير 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.

للم يأخذ حساب القيمة العادلة بالاعتبار وضع السوق المالي في وقت محدد، والذي ربما يمثل صورة مؤقتة لقيمة الأوراق المالية نتيجة تأثرها بأسباب غير أساسية (نفسية، حالة عزز في فترة الأزمات) يكون لها أثر لحظي، لذلك لا يمكن الاستعانة بها لبناء قرارات على المدى الطويل، وربما قد يستغل ذلك من طرف إدارات المؤسسات للتأثير على حساب النتيجة والذي يعرف بإدارة الأرباح (التجميل في الربح) والتي تعرف بأنها استخدام الإدارة لعدة وسائل للتأثير على رقم الربح، بما لا يعكس الحقيقة (هو تلاعب محاسبي)¹

للم عدم وجود طريقة مثالية للوصول للقيمة العادلة، فعادة تعكس التداولات على سعر معين في السوق المالي النشاط (التنافسي) مستوى توافق التقديرات بين البائعين والمشتريين للسهم حول مقدار التدفقات النقدية المستقبلية له، والتي تعتبر أحد الطرق لقياس القيمة العادلة، وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية، ولكن في حالة الأسواق المالية غير النشطة فلا بد من إدخال النماذج الرياضية لحساب القيمة العادلة والتي تخضع لطريقة تصميمها الى الحكم الشخصي والسلطة التقديرية لمعديها، مما يجد من قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة.²

الفرع الثالث: أهداف تطبيق محاسبة القيمة العادلة:

أن لاستخدام القيمة العادلة أهداف جديدة يمكن تلخيص أهمها فيما يلي :

يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسني لتقدير القيم العادلة بحيث تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية ، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وان مفهوم القيمة العادلة كون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها الأجل غير محدود، وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه المنشأة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع. ومن أهم الأهداف المتعلقة بالقيمة العادلة.³

وأيضاً يرى بعض الكتاب أن أهداف القيمة العادلة ما يلي:

- الهدف من قياس القيمة العادلة هو تحديد السعر الذي يمكن استلامه لأصل أو يدفع لتحويل التزام عملية بين أطراف عملية التبادل بتاريخ القياس.
- إن تعريف القيمة العادلة والهدف من قياسها يجب أن يكون متسقاً لجميع مقاييس القيمة العادلة المطلوبة بواسطة معايير الإبلاغ المالي.
- يجب أن تعكس مقياس القيمة العادلة وجهات نظر السوق وأن يشتمل على وجهات نظر المنشأة التي تقوم بالإبلاغ فقط.⁴

Dominique BONSERGENT. INCOHIRENCES DE LA GUSTE VA LEUR DANS LE MODELE 1

MPTABLE.in Revue R.f.C.427 Decembre 2009 p13CO

2 حازم الخطيب، ظاهر القشي، مرجع سبق ذكره: ص: 26.

3 الساعفين، هيثم، القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية، المؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار، المحاسبة في خدمة الاقتصاد، عمان-الأردن، الفترة 22-23 ايليو 2004

4 نعيم دهمش، وأبوذر، موثوقية وملائمة القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها، المؤتمر العالمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين، عمان، 2006م، ص: 10.

المطلب الرابع: دور محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي احد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة. وهي الصفات السمات الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية المقدمة في القوائم المالية بحيث تصبح أكثر فائدة لمتخذي القرار، أو تصبح معلومات ذات جودة عالية. والخصائص التي سنعتمد عليها في هذه الدراسة هي خاصة: (الملائمة، والموثوقية، وقابلية الفهم، والقابلية للمقارنة).¹

1-خاصية الملائمة:(Relevance):

حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملائمة، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتها الماضية، ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توفر مجموعة من الخصائص الفرعية وهي:

عرفها **FASB** بأنها تلك المعلومات القادرة على أحداث فرق في القرارات عن طريق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها ويمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم والأهداف وإقرارات.²

ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توفر مجموعة ن الخصائص وهي:

1-القدرة التنبؤية:

أي أن تكون للمعلومات المحاسبية القدرة في إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية؛

2-إمكانية التحقق من التوقعات:

تكون المعلومات ملائمة إذا كانت لها القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة لتصحيحها وتوجد هذه المعلومات في التقارير المرحلية أو القطاعية؛

1 الشامي، أكرم: اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية: دراسة على البنوك التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، اليمن، 2009، ص: 17

2 زنب عباس حميدي، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب، (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات) مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الخامس والسبعون، 2009، ص: 41.

3- التوقيت الزمني المناسب:

أي انه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة حيث تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

ويقصد بها أيضا أن تكون المعلومات المالية ذات الصلة وارتباط بالقرار الواجب اتخاذه، أي أنها تؤثر على القرارات المتخذة من جانب مستخدم المعلومات، فالمعلومات غير مؤثرة تمثل حشوا لا فائدة منه وينبغي استبعاده.¹

2- خاصية الموثوقية: (Reliability):

تعتبر خاصية الموثوقية احد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات المحاسبية، وحتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة حيث تمتلك المعلومات صفة الموثوقية خاصة إذ كانت خالية من الأخطاء الهامة والمحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق المعلومات والأحداث أو من المتوقع أن تعبر عنه.²

ولقد بين مجلس المحاسبة الدولية أن هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية التالية:

1. الصدق في التعبير:

يقصد بخاصية الصدق في التعبير أي أن تكون المعلومات المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بها بصورة سليمة وأمانة وخالية من أي تلاعب متعمد، مما يسهم في موثوقية المعلومات.

2. الحياد (عدم التحيز):

يجب أن تكون البيانات المالية غير متحيزة، حيث ينبغي أن يتوافر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الاستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإلا فقدت أهميتها في التعبير عن مركز الشركة ونتيجة أعمالها.

3- القابلية للتحقق:

تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس، تتطلب خاصية إمكانية التحقق أن تكون البيانات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم الوصول إلى نفس المقاييس والنتائج من فحص تلك البيانات والأدلة والسجلات وليس المقصود الوصول إلى التطابق التام للنتائج وإنما يكون نالك بعض الاختلافات في حدود معينة.³

1 رضوان حلوة حنان نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية، عمان، غنراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص: 24.

2 طارق عبد العالي حامد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2010، ص 91

3 بدر الدين فاروق احمد سالم، نصر الدين حامد احمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية العدد الرابع عشر (01) جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2013، ص: 93.

4- خاصية القابلية للفهم (Understandability):

فهي إحدى الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية ويقصد بها أن تخلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبرة عنها القوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد، وان تكون مفهومة من جانب متخذي القرارات وان النتائج التي توصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول باستخدام نفس الأسلوب. لا بد للمعلومات من أن تأخذ في اعتبارها اتجاهات متخذي القرارات مستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات مفهومة وهذا ما يبرز إصدار تقارير مختلفة.¹

5- خاصية القابلية للمقارنة (Compareability):

تمتلك المعلومات خاصية قابلية للمقارنة عندما تمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن لكي يتعارفوا على اتجاهات أدائها.

من اجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي، وفي الأداء والتغيرات لتلك الوحدات بالنسبة إلى بعضها البعض لذلك فقياس وعرض الأثر المالي للمعلومات والأحداث الأخرى المتماثلة يجب إجراؤه بطريقة متسقة داخل الوحدة بطريقة متسقة عبر الوحدات المختلفة وبالتالي المستخدمون إلى معرفة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن تتوفر الشرطين التاليين،

✓ سهولة العرض واستخدام موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات،

✓ الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية الأخرى.

الفرع الثاني: أهمية تبني مبدأ محاسبة القيمة العادلة من طرف النظام المحاسبي (scf) وتأثير ذلك على جودة الخصائص

النوعية للمعلومات المحاسبية.

تبني النظام المحاسبي المالي (scf) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية" حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات" وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن من اجله تبادل الأصل أو الخصوم المنتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك المالية على أنها "المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، ما بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية" والملاحظ من خلال التعاريف السابقة أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وتشير التعاريف السابقة إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدارية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية.²

1 ولید ناجي الحیالی، النظرية المحاسبية، مرجع سبق ذكره ص: 84

2 الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، النظام رقم 09-08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية العدد 14، 25 فبراير 2010، ص: 20

حيث تعتبر القيمة العادلة حيز الزاوية للإبلاغ المالي، لأنها تؤدي إلى تقديم معلومات مفيدة وذات معنى للأطراف المستخدمة للبيانات المالية وفق لمفهوم يعتمد على القيمة الاقتصادية، ولهذا نص النظام المالي على تحقيق متطلبات الإفصاح الدولي وتطبيق مبدأ القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة، لأن التكلفة التاريخية لا تعكس القيمة الاقتصادية للموجودات، وبالتالي تقدم معلومات قاصرة لمستعملها مما يؤثر ذلك على اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بشكل رشيد إضافة إلى أنها لا تحقق أهداف الإبلاغ المالي. حيث تتميز حاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة، حيث يجب أن تتمتع المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي المالي بعدة خصائص أهمها الملائمة والموثوقية والقابلية للفهم والقابلية للمقارنة .

وتكون للمعلومات صفة الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية المتخذة بواسطة المستخدمين، وتكون للمعلومات صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز، حيث تتميز حاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة، وذلك خلاف محاسبة التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية في عدم كفاءة وفعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيقي خاصية الموثوقية، كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير المحاسبية على أن السعر السوقي في السوق النشطة و أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة، يراعي فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة على أنها تبقى في جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل¹،

فإن تحقق صفة القابلية للفهم للمعلومات المالية تعتبر مطلب أساسي لوضعي المعايير المحاسبية، ليتأكدوا بأن المعايير التي تطورت تعالج المواضيع الحساسة والمعقدة وتنتج تقرير مالي وإفصاحا ماليًا مفهومًا، أما بنسبة إلى خاصية القابلية للمقارنة تقوم بإعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في إعداد القوائم المالية وأية تغيرات في هذه لسياسة، ويمكن تلخيص أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في الجدول التالي:

الجدول رقم(1-1): أثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

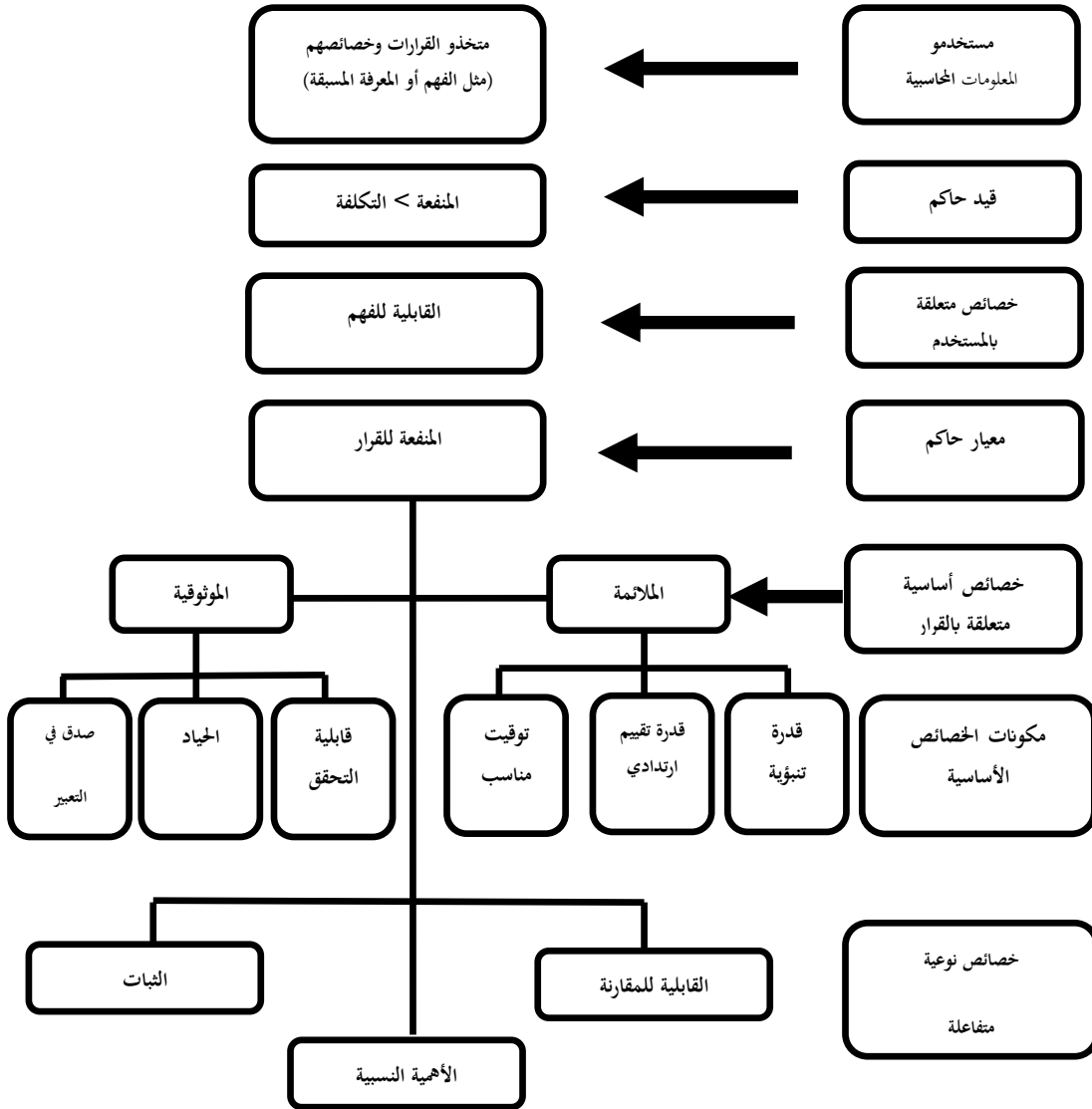
البيان	القيمة العادلة
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة، وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم، وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في التقديرات، مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.

1 رضا إبراهيم صالح، أثر معايير الحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، مصر، المجلد رقم 46، 2009، ص: 23.

<p>لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المالية، والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، وهذا يفسر لنا كون خاصية قابلية للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها.</p>	<p>قابلية للفهم</p>
<p>ترتبط خاصية بمبدأ الاتساق أو التماثل وذلك بهدف إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة لاستخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وتعتبر هذه الخاصية متحققة عندما نفس يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث،</p>	<p>قابلية للمقارنة</p>

المصدر: من إعداد الطلبة اعتمادا على ماسبق

الشكل رقم (1-2): هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



الفرع الثالث: علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي احد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة, وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى, كما أنها تعد من سمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية, كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير.¹

ولقد طالب المجلس الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي **FASB** المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية. ويعزى ذلك إلى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصفة لكل من المستثمرين والمقرضين, مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية, حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبياناتها المالية, كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.

كما يشير معيار المحاسبة الدولي رقم **32** فترة **78** إلى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية إذا أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى ما يلي:

- ✓ تعكس تقدير الأسواق المالية القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة للأدوات,
- ✓ تمكن معلومات القيمة من إجراء مقارنات بين أدوات مالية لها غالبا نفس الخصائص الاقتصادية نظر بغض النظر عن الهدف منها ومتى تم إصدارها أو شراؤها ومن قام بذلك.
- ✓ توفر القيمة العادلة أساسا محايدا لتقييم كفاءة الإدارة الأموال عن طريق توضيح تأثيرات قراراتها بالشراء أو البيع أو الاحتفاظ بأصول مالية وتكبد الالتزامات المالية أو الاحتفاظ بها أو سدادها.²

1 كريمة علي كاظم الجوهري, العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين), مجلة الإدارة والاقتصاد - السنة الرابعة و الثلاثون - العدد التسعون, 2011, ص: 113.

2 فارس بن يدير, مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائري, دراسة ميدانية لاستكمال متطلبات شهادة مستر, كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2016, ص: 7.

المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة:

يعتبر موضوع البحث من مواضيع الحديثة والهامة على صعيد الفكر المحاسبي، حيث لم يعطي هذا الموضوع حيزاً كبيراً في الدراسات السابقة خاصة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد استطاع الباحث الوقوف على جملة من الدراسات ذات الصلة بموضوع الدراسة التي تم اختيارها لتحقيق الاستفادة منها في التعرف على أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات والانطلاق من هذه النتائج في إعداد البحث.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية:

1. دراسة (د. صالح حامد محمد علي د. محمد علي عبد الله، 2015) بعنوان: "تحليل مدى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة، (دراسة ميدانية على المصارف السودانية)"¹.

تمثلت مشكلة الدراسة في معرفة مدى اهتمام المصارف السودانية بالمحاسبة عن القيمة العادلة للبيانات المالية في عملية القياس والاعتراف المحاسبي، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة، وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى وجود إدراك تام لدى المصارف السودانية لأهمية القياس والإفصاح المحاسبي للبيانات المالية وفقاً لنموذج محاسبة القيمة العادلة وأن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة تحسن صورة القوائم المالية، ولها آثار موجبة على تقويم الأداء المالي وقرارات المستخدمين، كما أوصت الدراسة بزيادة اهتمام المصارف السودانية بالمحاسبة عن القيمة العادلة، وجراء المزيد من البحوث والدراسات العلمية في مجال المحاسبة عن القيمة العادلة وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية بصفة خاصة ومتطلبات الممارسة المهنية بشكل أكثر خصوصية. وتختلف هذه لدراسة السابقة عن دراسة الباحثان في أنها هدفت إلى التعرف على مستوى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة، بينما هدفت دراسة الباحثان إلى التعرف على أثر تبني معايير المحاسبة عن القيمة العادلة على ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

2. دراسة (عائشة شراد: 2015) بعنوان: "انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية (دراسة ميدانية)"².

البحث عبارة عن مذكرة تخرج مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في العلوم المحاسبية والمالية قدمت غي جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2015، حيث تدور إشكالية هذه الدراسة حول (إلى أي مدى يمكن أن يساهم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية). ومن خلال هذه الدراسة فقد تطرقت الطالبة حول تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وذلك من خلال عرضها إلى أهم مفاهيم القيمة العادلة وما توفره من طرق جديدة وملائمة للقياس المحاسبي، ولقد توصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يحقق خصائص نوعية للمعلومات المالية لتتمتع بالملائمة والموثوقية، وذلك اتخاذ القرارات الرشيدة.

1، د. صالح حامد محمد علي ود. محمد علي عبد الله، تحليل مدى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة، دراسة ميدانية على المصارف السودانية، مجلة الدراسات محاسبية ومالية، المجلد الثامن، العدد الخامس والعشرون، 2015.

2عائشة شراد، انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، دراسة ميدانية الاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، تخصص علوم محاسبية ومالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.

فوجد الباحثة في نهاية بحثها قد توصلت إلى أن القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال توفيرها لمعلومات مالية ملائمة ونوعية للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، حيث أن كثيرا من الأدبيات المحاسبية أشارت إلى أن الموثوقية تعتبر شرطا أساسيا يجب تحقيقه في المعلومات لكي تصبح ملائمة لاتخاذ القرار ومن خلال ما تم عرضه في الدراسة توصلت هذه الدراسة إلى أهم النتائج التالية كما يلي:

- أ- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية، وإلى نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك عدم توغر أسواق مالية نشطة في الجزائر؛
 - ب- يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى جمع القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وكذلك معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية؛
 - ت- تهدف عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن إلى الواقع؛
 - ث- إن نموذج القيمة العادلة أثر جيد على الخصائص جودة للمعلومات المالية، ولكن بشرط توافر الأسواق المالية الفعالة، وتوافر القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط وأخلاقيات إدارة المؤسسات المطبقة لمعايير القيمة العادلة؛
 - ج- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في السوق، أما في حالة السوق النشطة فيتم الاستعانة بأسعار أصل آخر مماثل للأصل المنخفض قيمته؛
- من أهم التوصيات ما يلي:

- أ- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة؛
- ب- العمل على زيادة الوعي لمعدي ومراجعي الحسابات في المؤسسات فيما يتعلق بالمعايير التقارير المالية الوجهة نحو القيمة العادلة؛
- ت- اتخاذ تدابير اللازمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات؛
- ث- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة؛
- ج- توفر بيئة محاسبية مهياً من اجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثيرة؛
- ح- تمثل مشكلة الموثوقية أهم صعوبات تطبيق القيمة العادلة، لذلك ينبغي العمل على توفير قواعد استرشادية واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة؛

3. دراسة (راوية بحيت حبيب الله 2015) بعنوان: "اثر محاسبة القيمة العادلة في رفع كفاءة الأداء المالي".¹

تناولت هذه الدراسة اثر محاسبة القيمة العادلة في رفع كفاءة مؤشرات الأداء المالي، كدراسة ميدانية على بنك أم درمان الوطني، وتمكن مشكلة الدراسة في هل محاسبة القيمة العادلة لها اثر ايجابي على مؤشرات الأداء المالي، وهل الأخذ بمعايير قياس القيمة العادلة يجعل من البيانات المالية أداة مهمة للإدارة لتقويم مؤشرات للأداء المالي للبنوك بمنظور اقتصادي مستقبلي، وتمكن الأهمية العلمية لهذا البحث في إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في عملية الإفصاح والقياس المنصوص عليها في المحاسبة الدولية الصادرة عن اللجنة معايير المحاسبة الدولية السابقة و المعروفة بمعايير التقارير المالية الدولية والتي أصدرت مؤخر معيار الإبلاغ المالي قياس القيمة العادلة، وبيان أسباب مدى توجه معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي نحو استخدام وتطبيق قياس القيمة العادلة وما هو

1. راوية بحيت حبيب الله، اثر محاسبة القيمة العادلة في رفع كفاءة الأداء المالي، دراسة ميدانية، بحث تكميلي مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهري، 2015.

انعكاساته على المؤشرات الأداء المالي، وتمكن الأهمية العالمية هذه الدراسة في بيان مدى إمكانية توجه البنوك التجارية في السودان نحو محاسبة القيمة العادلة أو إمكانية تطبيقها من خلال عملية القياس الإفصاح والاعتراف من خلال التأثير على مؤشرات الأداء المالي واثرتطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية للبنوك التجارية، وتحقيقاً لأهداف الدراسة فقد سعت هذه الدراسة إلى اختبار مدى صحة عدة فروض منها أن محاسبة القيمة العادلة تؤثر إيجابياً على قياس مؤشرات الأداء المالي وإن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يمكن الإدارة من تقييم مؤشرات الأداء المالي، ويؤدي تطبيق معيار قياس القيمة العادلة إلى جودة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وتوصلت هذه الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها:

إن مؤشرات الأداء المالي المعدة وفق محاسبة القيمة العادلة تسم في توفير عائد على الاستثمار وحقوق الملكية لمحاسبة القيمة لمحاسبة القيمة العادلة وفق ملاءمة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، وإن البيانات المالية المعدة وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة تعزز الشفافية من خلال تحديدها لمتطلبات العرض والإفصاح لمؤشرات الأداء المالي لبنك أم درمان الوطني، وتوصلت الدراسة إلى عدد توصيات أهمها ضرورة الالتزام بتطبيق معيار الإبلاغ المالي قياس القيمة العادلة لجعل البيانات المالية المنشورة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وضرورة الالتزام بتطبيق معيار قياس القيمة العادلة لجعل البيانات المالية المنشورة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وضرورة تدريب وتأهيل العاملين في بنك أم درمان الوطني على تطبيق محاسبة القيمة العادلة عند إعداد مؤشرات الأداء المالي للبنك.

4. دراسة د، كمال أحمد يوسف، وكفاح صلاح إبراهيم، (2016) بعنوان: "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية" دراسة ميدانية¹.

تناولت الدراسة أثر محاسبة القيمة العادلة على ممارسة المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث تمثلت مشكلة الدراسة السؤال التالي: ما هي العلاقة بين القياس المحاسبي وفقاً لنموذج القيمة العادلة وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية؟، وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تبني معايير المحاسبة عن القيمة العادلة على ظاهرة المحاسبة الإبداعية، حيث قام الباحث بتوزيع عدد 157 استبيان على أفراد العينة على عدد من الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية، وتوصل الباحثان في هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج بين بينها:

- 1- أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين معلومات القيمة العادلة وممارسة المحاسبة الإبداعية.
- 2- نتيجة عدم وجود سوق نشطة وأسعار معلنة مؤكدة تعتبر القيمة العادلة أساساً للممارسة المحاسبية في السوق.
- 3- يمكن الدافع وراء التحكم في مستوى أرباح المنشأة في التأثير على القيمة السوقية لأسهم الشركة الإبداعية.
- 4- اختيار الطريقة المحاسبية له تأثير على صدق نتائج الأعمال والمركز المالي للشركات.
- 5- ميول الشركة لاستعمال الأسعار الجارية يدل على رغبة الشركة في استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- 6- استخدام نموذج القيمة العادلة للقياس يساهم في التأثير على صافي الربح.
- 7- استخدام نموذج القيمة العادلة لقياس يساهم في التأثير على الهيكل التمويلي للشركة.
- 8- القياس بالأسعار الجارية يخضع لجانب من التقدير مما يؤدي إلى استغلاله في ممارسة المحاسبة الإبداعية.

1، كمال أحمد يوسف، وكفاح صلاح إبراهيم، اثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية، دراسة ميدانية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد 5، العدد 20، بتاريخ 2016/7/1.

واقترحت لنا أهم التوصيات:

بناء على تلك النتائج، يوصى الباحثان بالآتي:

1/ مكافحة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال إلزام الشركات بمبدأ الثبات عند اختيار الطريقة المحاسبية والإفصاح عنها عن غير أي تغيير فيها عند حدوث.

2/ توفير سوق نشطة لتقييم الأصول و الالتزامات بالأسعار الجارية تمهيدا لتفادي ممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية الناتجة عن استخدام أسلوب التقدير الشخصي في التقييم.

3/ إقامة دورات تدريبية موجهة لكافة المتهمين بالقوائم المالية تنبه عن خطر ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية و تأثيرها على القرارات المتخذة من قبل المستخدمين.

4/ توعية معدى القوائم المالية بخصوص أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية و ضرورة التحلي بالقيم الأخلاقية والنزاهة و مراعاة مراقبة الله تعالى في السر و العلن.

5. دراسة (فارس بن يدير 2015) بعنوان: "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائرية"¹

البحث عبارة عن مذكرة تخرج مقدمة الاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية قدمت غي جامعة قاصدي مبراح ورقلة سنة 2015، حيث تدور إشكالية هذه الدراسة حول (ما هو واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائرية، وما أثر تطبيقها على جودة المعلومات المالية) حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وللوصول إلى الأهداف ونتائج الدراسة تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، وفي الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وأيضاً أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، بالإضافة إلى أن تطبيق القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات، وتوصلت أيضاً الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة،

حيث أظهرت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في الإفصاح المحاسبي وذلك من خلال نتائج إجابات مؤسسة صيدال، حيث بينت النتائج أن المؤسسة تطبق المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم) بالنسبة للتشيتات العينية ماعدا المباني والأراضي التي تقيم بالتكلفة التاريخية، أما بخصوص مؤسسة انسي روية في لا تطبق نموذج القيمة العادلة،

¹فارس بن يدير، مرجع سبق ذكره

وأظهرت على وجود دور هام لنظام المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة للقياس والإفصاح المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، وعلى ان هناك علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

1. يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية الملائمة، حيث تنتج معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردا دية عالية وأكثر منفعة لا تتخذ القرارات الائتمانية لأنها تحقق خاصية التوقيت المناسب.
2. يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية الموثوقية، بحيث يؤدي استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
3. يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية القابلية للفهم، حيث يولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.
4. يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية القابلية للمقارنة، بحيث تنتج ومن خلال التحليل المالي مؤشرات مالية قابلة للمقارنة. ومن بين وأهم التوصيات ما يلي:

- 1- يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على الدخول البورصة، ويعتبر هذا احد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة.
- 2- لاكتمال برنامج الإصلاح المحاسبي بشكل صحيح لا بد من تطوير المعارف والخبرات في مجال المحاسبي هذا عن طريق إجراء تربصات ودوريات تكوينية.
- 3- ضرورة رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجماعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الاقتصادية من اجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العلمية للعاملين في تلك المؤسسات.
- 4- التوسع في الدورات والندوات والمحاضرات المتخصصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعد والمستخدمة للقوائم المالية.
6. دراسة (حاج قويدر قورين). "أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية

(IAS/IFR)¹ مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFR-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، وذلك يومي 24-25 نوفمبر 2014، هدفت هذه الدراسة إلى أن عملية القياس بالقيمة العادلة تظهر الحسابات بقيمة اقرب ما يكون من الواقع، وان القيمة العادلة تساعد على قياس الكفاء الأسعار الأسهم والسندات، الذي أصبح أساس ومقياسا هاما للاعتراف والقياس عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية ويظهر هذا في المعايير المحاسبية الدولية.

7. دراسة: محمد ادم محمد هارون (2013):²

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نموذج علمي بديل القياس المحاسبي للقيمة العادلة للمنشأة المستمرة في مزاولة أنشطتها ويحقق هذا النموذج مزايا نماذج القياس المحاسبي ويجتنب عيوبها قدر الإمكان، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن أهم المشاكل المحاسبية المرتبطة بقرارات إعادة هيكلة رأس مال مشكلة تعدد مستخدمي القوائم المالية والتقارير المالية وتغير احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية

1 حاج محمد قورين، القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFR)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFR-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

2 محمد ادم محمد هارون، نموذج علمي بديل القياس المحاسبي لترشيد القرارات إعادة هيكلة رأس المال وأثره على قياس القيمة العادلة للمنشأة، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2013م.

ومشكلة تحديد القيمة المبدئية العادلة للمنشأة، وأوصت الدراسة بالالتزام بتطبيق معايير المحاسبية عن القيمة العادلة في مجال القياس المحاسبي لما لها من قدرة على تحقيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المالية، أي أنها تقاس مدى قدرة المنشأة على تخصيص مواردها للتخصيص الأمثل والحفاظة عليها.

8. دراسة (تامر بسام جابر الأغا 2013) بعنوان: "أهمية أَلقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة ميدانية)"¹

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في البنوك المحلية العاملة في فلسطين، حيث طالبة هذه الدراسة على عينة من المدراء البنوك والفروع، والمدراء الماليين، والمدققين الداخليين، ورؤساء الأقسام، والمحاسبين، في البنوك المحلية العامة في فلسطين، وقد اعتمدت هذه الدراسة على أسلوب التحليل الإحصائي الوصفي وتحليل متغيرات واختبار فرضياتها. حيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها:

1- يؤثر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المتمثلة في الملائمة، والموثوقية، وقابلية للفهم، وقابلية للمقارنة، وذلك في حالة توافر الأسواق المالية الكفوءة والنشطة، والمقومات الثقافية في المجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع قياس القيمة العادلة في فلسطين.

2- تعتبر معلومات القيمة العادلة مقاساً مفضلاً لدى مستخدمي التقارير المالية حيث أنها تعكس حقيقة المركز المالي للمنشأة وتوفر معلومات ذات جودة عالية الأداء البنوك في السوق المالي.

3- يعتبر القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة مؤشراً في مجال التحليل المالي، حيث يوفر معلومات عن التطورات الأداء المصرفي بشكل يعكس حقيقة الأوضاع السائدة.

وقد خلصت الدراسة إلى بعض التوصيات أهمها:

1- ضرورة توجه إدارة السوق المالي الفلسطيني نحو رفع مستوى كفاءة ونشاط السوق حيث تصحح القيمة السوقية تعكس القيمة العادلة، مما أسهم بدوره في تطبيق قياس القيمة العادلة في فلسطين وزيادة جودة المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيقه

2- ضرورة العمل على توفير قواعد استرشادية توضح آلية قياس وتطبيق القيمة العادلة، مما يزيد من موثوقية القيمة العادلة من خلال التخفيض من درجة الاعتماد على التقديرات الشخصية من قبل معدي التقارير المالية، في ظل عدم وجود سوق نشط وكفوء

3- ضرورة إجراء المزيد من البحوث التطبيقية، والتحليلية في مجال محاسبة القيمة العادلة وذلك للاستفادة من نتائج وتوصيات لأبحاث للحصول على المعلومات الأزمة لمستخدمي التقارير المالية في ترشيد القرارات الاستثمارية وتشجيع الاستثمار في سوق الأوراق المالية الفلسطيني.

9. دراسة (جميل حسن النجار 2013) بعنوان: " اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية (دراسة تطبيقية من جهة نظر مدققي الحسابات والمدبرين الماليين)"²

1 تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره.

2 جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره

تمثلت إشكالية هذه الدراسة تهدف هذه الدراسة إلى بيان اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية . وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة.

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية يزيد من درجة موثوقية وملائمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، وان تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يواجه العديد من المعوقات منها عدم توفر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين. وخلصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها: ضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد بشكل متواصل على استحداث كافة الإجراءات والخطوات الإدارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة للأوراق المالية المتداولة.

10. دراسة سامي محمد أحمد غنيمي، (2012) بعنوان: "محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية العالمية المعاصرة".¹

هدفت الدراسة إلى استعراض الآراء الجدلية المؤيدة والمعارضة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة التي أثرت على البيئة الأعمال على مستوى لاقتصاد العالمي و توصلت الدراسة إلى أن حدوث الأزمة المالية الحالية كانت بسبب الممارسات السيئة والتطبيق الخاطيء لمعايير محاسبة القيمة بالشركات والمؤسسات المالية.

تختلف هذه الدراسة السابقة عن الباحثان في أنها هدفت إلى استعراض الآراء الجدلية المؤيدة والمعارضة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في ضوء التغيرات الاقتصادية المعاصرة التي أثرت على بيئة الأعمال على مستوى الاقتصاد العالمي، بينما هدفت دراسة الباحثان إلى التعرف على أثر تبني المعايير المحاسبية عن القيمة العادلة على ظاهرة المحاسبة الإبداعية.

11. دراسة د، عادل محمد القطاونه، (2010) بعنوان: "أثر القيمة العادلة في تحقيق الريادية للمعلومات المحاسبية"²

تمثلت مشكلة الدراسة في (هل يوجد تأثير لتطبيق محاسبة القيمة العادلة على ريادية البيانات المحاسبية وعلى خصائص المعلومات المحاسبية في الشركات المساهمة الأردنية) حيث استهدف هذه الدراسة على بيان بعض الآثار الناجمة عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة على ريادية البيانات المحاسبية في الشركات المساهمة العاملة ضمن بيئة الأعمال الأردنية وذلك من خلال دراسة تأثيرها على البيانات المالية وخصائص المعلومات المحاسبية كما هي في المعايير المحاسبية الدولية، حيث أظهرت نتائج الدراسة وجود بعض التأثيرات من تطبيق القيمة العادلة على الريادية البيانات المالية من خلال التأثير على المخاطر المرتبطة بالبيانات المالية والإفصاح والاعتراف المحاسبي للبيانات المالية للمنشأة.

1 سامي محمد أحمد غنيمي،: "محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية العالمية المعاصرة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الثاني، العدد الأول، 2012.

2، عادل محمد القطاونه، أثر القيمة العادلة في تحقيق الريادية للمعلومات المحاسبية" دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة أسهمها في بورصة عمان ضمن السوق الأول، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية، 2010.

كما أظهرت نتائج الدراسة وجود بعض التأثيرات لتطبيق القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية من حيث جوهر وحقيقة العمليات والتمثيل الصادق للمعلومات المالية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية لأكثر من فترة مالية سابقة. حيث خرجت الدراسة بمجموعة من التوصيات من أبرزها ضرورة توعية المحاسبين بأهمية القيمة العادلة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية لزيادة درجة الاعتمادية على بيانات القيمة العادلة، كما أوصت الدراسة بضرورة عقد الندوات التي تبين أهمية معايير المحاسبة الدولية التي تبين وتوضح آليات التعامل مع القيمة العادلة وذلك لتقليل الحذر من تناول البيانات التي تحتوي على القيمة العادلة.

12. دراسة خضير مجيد علاوي: بعنوان (2014) "القياس والإفصاح لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة"

يتم القياس والإفصاح المحاسبي أصول الشركات العراقية ضمن مبدأ التكلفة التاريخية والذي يعد غير ملائم في اتخاذ القرارات بسبب المعلومات التي يوفرها المبدأ والتي تمثل أحداث من الماضي لذلك تكون المعلومات تاريخية عن تلك الأحداث. ومن هنا تظهر مشكلة بحثنا في إيجاد الأسلوب الملائم لإعداد معلومات تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية. ونتيجة لذلك كان على المحاسبة أن تبحث عن بديل أفضل يتلاءم وتغير الظروف الاقتصادية ومن هنا ظهر مبدأ القيمة العادلة كبديل أنسب لمبدأ التكلفة التاريخية حيث تهدف الدراسة إلى توفير طريقة لقياس القيمة العادلة الأكثر ملائمة في البيئة العراقية وذلك من خلال تطبيق طريقة لقياس القيمة العادلة على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية - مساهمة مختلطة،

حيث تعد الشركة من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع الصناعي والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية تحقق ربح وتقوم بتوزيع على المساهمين، إذ تم في هذه الدراسة توضيح القياس المحاسبي، وبيان مبررات وأهداف تطبيق القيمة العادلة ومدى ملائمة القيمة العادلة في اتخاذ القرار، وتوصلت هذه الدراسة نتائج فمن بينها:

- 1- أن مبدأ التكلفة التاريخية واحد من المبادئ التي تقوم عليها المحاسبة لكونه أكثر موثوقية لكنه غير ملائم في الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الاستثمارية لأن المعلومات المحاسبية المعدة على أساسه تمثل أحداث من الماضي لذلك فإن الوحدة الاقتصادية لم تقم بالإفصاح عن القيمة العادلة لكي تتسم معلومات المحاسبة بخاصية الموثوقية والملائمة.
 - إن استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية.
 - 2- غياب آلية قياس القيمة العادلة للسهم الواحد في سوق العراق للأوراق المالية، والاعتماد على القيمة السوقية (أسعار الأسهم) في اتخاذ القرارات الاستثمارية، لذلك القرارات غير رشيدة بسبب الاعتماد على مؤشر القيمة السوقية لأن سوق العراق للأوراق المالية غير كفؤ .
 - 3- يمكن قياس القيمة العادلة ضمن نماذج خصم مقسوم الأرباح النقدي النموذج الأكثر ملائمة للبيئة العراقية بالوقت الراهن وذلك لسهولة تطبيق النموذج وكذلك إمكانية الحصول على متغيرات النموذج من خلال الكشوفات الختامية للشركات.
 - 4- أن اتخاذ القرارات على أساس أسعار الأسهم تكون مضللة وغير رشيدة لأنها تستند أغلبها إلى مؤشرات غير موضوعية إذ يوجد لدى بعض الوحدات الاقتصادية أسعار أسهم مرتفعة لكن القيمة العادلة منخفضة لها نتيجة مضاربات السوق¹.
- حيث توصلت الدراسة إلى عدة توصيات:

1. خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة - بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية - مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية/المجلد 22، العدد 6، 2014،

- 1- العمل على ترسيخ ثقافة محاسبة القيمة العادلة من خلال إصدار قاعدة محاسبية خاصة لذلك يتلاءم مع البيئة العراقية , يتضمن تعريف واضح لمفهوم القيمة العادلة , وطرق قياسها واختيار الطريقة الملائمة للبيئة العراقية, وبيان متطلبات الإفصاح عنها.
 - 2- ضرورة ترسيخ مفهوم محاسبة القيمة العادلة وخصائصها وطرق قياسها لدى العاملين في مجال المحاسبة.
 - 3- على الشركة عينة البحث أن تفصح عن سياسات توزيع الأرباح , سواء كان مقسوم أرباح نقدي أم على شكل أسهم مجانية وفي تاريخ إعداد الحسابات الختامية لما له اثر على قرارات المستثمرين
 - 4- على الشركة عينة البحث أن تحدد مقدار القيمة العادلة للسهم الواحد ضمن قوائم مرفقة في الكشوفات الختامية بالنسبة للوحدات الاقتصادية أما بالنسبة لسوق الأوراق المالية فتحدد أيضا ضمن مؤشر ويذكر في نشرات التداول السنوية للسوق .
 - 5- تثقيف المستثمرين الحاليين والمرتقبين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بأن لا يعتمدوا بشكل رئيسي على أسعار الأسهم في السوق لكن ينبغي الاعتماد على القيمة العادلة مع بعض المؤشرات الأخرى للتحليل المالي لكي يكون القرار المتخذ أكثر رشدا وعقلانية .
- المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية:

13. دراسة (Laith A. Aryan:2016):

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار إدراك مدققي الحسابات الأردنيين لجودة القيمة العادلة لقياس الممتلكات والمصانع والمعدات في قيام بذلك,وتشير النتائج إلى أن القيمة العادلة توفر معلومات ذات جودة عالية وتغذية عكسية عالية تساعد مستخدميها في تقييم الماضي, واتخاذ القرار الحاضر, والتنبؤ بالمستقبل, وأن المراجعين الأردنيين يفضلون محاسبة القيمة العادلة للممتلكات والآلات والمعدات عن التكلفة التاريخية لتوفير معلومات مفيدة.

تختلف هذه الدراسة السابقة عن دراسة الباحثان في أنها تناولت الدراسة جودة معايير القيمة العادلة للأصول غير مالية في الأردن, بينما تناولت دراسة الباحثان أثر محاسبة القيمة العادلة على بيئة المحاسبة الإبداعية في الشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية.¹

14. دراسة: (Tan, Hancock, et. al., 2004) بعنوان: "أثر التطبيق محاسبة القيمة العادلة على الأدوات المالية وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من استراليا وسنغافورة",²

هدفت هذه الدراسة إلى فحص وجهات نظر المؤسسات في كل من استراليا وسنغافورة فيما يتعلق بالنموذج الدولي المقترح فيما يخص تطبيق محاسبة القيمة العادلة, وقياس الأدوات المالية بلقيمة العادلة, والاعتراف بالإرادات والنفقات المترتبة على ترتيبها في

1Aryan ,Laith A. 2016 The Quality of fair Value Measurements For Non-Financial Assets gorurnal of Management and Business Studiness.Global Advanced Research,Vol.5 no(1)

Tan, C. W. R., Hancock, P., Taplin, R. and Tower, G. (2004). Fair Value Accounting for Financial Instruments:2 Australian Versus Singaporean Preparers' Perspectives, presented at the 16th Annual Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues in Seoul, Korea, November 7-10, 2004

قائمة الدخل, كما أن الدراسة أرادت معرفة آراء هذه المؤسسات فيما يتعلق بمدى ملائمة المعلومات التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة, وفيما إذا كانت هناك إمكانية المقارنة مابين القوائم المالية لهذه المؤسسات عندما تقوم جميعها بتطبيق القيمة العادلة .

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

1. وجود حيادية في دعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جميع الأدوات المالية .
2. أن البنوك الاسترالية أظهرت معارضة أكبر في تطبيق القيمة العادلة مقارنة بسنغافورة.
3. إن التحديات الإنتمائية في استراليا هي أكثر موثوقية منها فيها سنغافورة بالنسبة الاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي.
4. وجود اتفاق عام بان ومحاسبة القيمة العادلة تحسن من ملائمة المعلومات التي تقدمها .

ومن أهم التوصيات :ضرورة إجراء مقارنة بين قوائم الدخل للمؤسسات المالية للتأكد من توفر الخصائص النوعية للقيمة العادلة.وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

- أن السوق يمتاز إلى التقلبات والتذبذبات فيصعب لاعتماد عليه كمرجع للقياس من طرف النظام المحاسبي التميز باليات والاستقرار,
- تطاير عملية القياس من خلال إطار مفاهيمي صعب ومخالف للمنطق ,وعليه تكون عملية إشراك المقيمين في إعداد المعايير المحاسبية الدولية عملية هامة لتعزيز وظيفة القياس المحاسبي.

المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة.

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية وذلك من خلال هدف الدراسة والدراسات الميدانية.

أولاً: أوجه التشابه:

نلاحظ من خلال استعراضنا لدراسات السابقة العربية منها والأجنبية يتبين أن غالبيتها تطرقت وركزت على موضوع واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية , التي قد واجهت العديد من التحديات من المشكلات في ظل البيئة الحالية في العديد من الدول لأسباب عديدة, وكذلك عن انعكاسات تطبيقها على ملائمة وموثوقية القوائم المالية الصادرة وتحديد أهم المشكلات التي تواجهها. ومن خلال ما سبق تبين أن موضوع بحثنا يتوافق في جزء كبير مع الدراسات السابقة, حيث نجد منها من تطرق إلى أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية , كما تعرض بعضها إلى أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة, وكذلك تطرق بعضها إلى اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية, حيث أجريت تلك الدراسات في بيئات مختلفة .

وتم استعمال الاستمارة الاستبيان كوسيلة بحث لمعرفة آراء ومواقف مستخدمي المعلومات المحاسبية عن مدى انعكاس تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة القوائم المالية.

ثانياً: أوجه الاختلاف:

إن ابرز ما يجعل هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة هو محل الدراسة والمتمثل في البلد التي درست فيه حيث نجد أن الدراسات السابقة والتي تتشابه مع الدراسة الحالية من حيث الهدف جميعها دراسات طبقة خارج الجزائر, ونجد أيضا من الدراسات السابقة ممن تناول مدى تطبيق القيمة العادلة ولكن في مؤسسات بأشكال مختلفة حيث تناول Tan, Hancock, et. al., 2004 حيث تناولت في مؤسسات كل من استراليا وسنغافورة ودراسة د, كمال أحمد يوسف, وكفاح صلاح إبراهيم, (2016). تناولت في شركات المساهمة العامة المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية,

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي واستنتجنا أنه بتعدد بديل القياس المحاسبي و باختلافه, لكن يبقى الهدف الرئيسي من ورائه هدف واحد, وهو قياس عناصر القوائم المالية بدقة ودون وجود أخطاء أو تعقيد لأداء القوائم المالية لأغراضها التي أنشأت من أجلها وإضفاء المزيد من الشفافية والمصداقية عليها.

ويعتبر مفهوم القيمة العادلة من المفاهيم الجديدة والحديثة التي جاء بها الفكر المحاسبي والمعايير المحاسبية الدولية والذي يعرف الكثير من الغموض ويثير الجدل, ولذلك حاولنا من خلال هذا الفصل الوقوف على ومفهوم القيمة العادلة حيث قمنا بالتطرق إلى أهم المزايا والسلبيات, والتطرق إلى أهمية القياس والإفصاح المحاسبي بها, كما قد سلطنا الضوء على تأثير محاسبة القيمة العادلة على تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

حيث هذا المفهوم يقدم قياساً لأصول المؤسسة بما يوافق القيمة السوقية ومن ثم فهو يتجاوز إشكالية التكلفة التاريخية. كما انه يتيح معلومات ملائمة و موثوقة لأطراف ذات المصلحة بغية ترشيد مختلف قراراتهم.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تمهيد

بعد استيفائنا للجزء الأول من الدراسة والمتمثل في الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة، حيث ستحاول في هذا البحث إسقاط الجانب النظري على عينة من الأطراف الفاعلة في الحقل المحاسبي، وهذا لتقصي وجهات نظرهم حول واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ولتحقيق هدف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن ثلاثة محاور متعلقة بمحاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وكذلك من حيث تأثيرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومعرفة مختلف العوائق و التحديات التي تواجهها في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

حيث تناولنا في هذا الفصل طريقة الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة، كما سنتطرق فيه إلى أدوات الدراسة ووصف أداة الدراسة والإجراءات التي تم إتباعها للتحقق من صدقها وثباتها، وسنذكر كيفية تطبيق الدراسة ميدانيا، ومن ثم أساليب المعالجة الإحصائية التي تم استخدامها في معالجة بيانات الدراسة ومن ثم التحقق من صدق وثبات الفرضيات.

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات

المبحث الثاني : تحليل ومناقشة النتائج

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المتبعة:

تتمحور الدراسة بشكل أساسي على دراسة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية بولاية ورقلة، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، وكذلك، جمع بيانات الدراسة، أداة الدراسة، أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة، الطريقة المستخدمة في القياس، صدق أداة الدراسة، ثبات أداة الدراسة، تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: منهجية الدراسة:

سيتم استخدام المنهج الذي سيعتمد عليه، والأدوات المستعملة التي تساعد في الدراسة و ذلك من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى منهج وجمع بيانات الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: منهج وجمع بيانات الدراسة1: منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم باستخدام المنهج الوصفي التحليلي، والذي من خلاله وصف موضوع الدراسة، وتحليل بياناتها، ونوعية العلاقة بين متغيراتها، والأثر التي تحدثها.

2: جمع بيانات الدراسة:

تم الاعتماد على عدة أساليب لجمع البيانات في هذه الدراسة، وقد اعتمدنا أساسا على أسلوب الاستبيان في الجانب الميداني، وعموما تتشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية، حيث تتشكل (البيانات الثانوية) من الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، كتب و مجلات، و مقالات ورسائل وأطروحات الدكتوراه التي لها علاقة بموضوع الدراسة ككل، أو لها علاقة بأحد المتغيرين، أما (البيانات الأساسية) تشكلت من الاستبيان الذي تم بناؤها انطلاقا من الأسئلة المغلقة، و التي نعتقد أنها تتلائم مع طبيعة الدراسة ومتغيراتها وأهدافها، وتم إعدادها بالاعتماد على عدد من استبيانات الدراسات السابقة، بعد تعديلها بما يتوافق مع موضوع الدراسة، وتفريغ وتحليل البيانات وذلك باستخدام البرنامج الإحصائي "Statistical Package for the Social Sciences, SPSS".

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة1/مجتمع الدراسة:

يتحدد مجتمع هذه الدراسة في مستخدمي القوائم المالية (المحاسبين ومستخدمو القوائم المالية) بولاية ورقلة.

2 / عينة الدراسة:

وتكونت عينة الدراسة من مجموعة من مستخدمي القوائم المالية المثلثة في (الإداريين, والمهنيين) بولاية ورقلة حيث تم توزيع 40 استبانة عليهم، وقد تم استرجاع 30 استبانة أي ما نسبته (75%) وهي العينة الفعلية للدراسة. و لمناقشة إشكالية البحث ومحاولة معرفة مدى توافق الجانب النظري مع ما هو مطبق في الواقع فقد تم استخدام الاستبيان: بغية الحصول على المعلومات والتأكد من صحة فرضيات البحث للوصول إلى الحقائق المتعلقة بالدراسة، بحيث يشمل الاستبيان على ثلاث محاور.

الجدول رقم (2_1) نتائج توزيع استمارات الاستبيان

البيان	عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المسترجعة	عدد الاستمارات الملغاة	عدد الاستمارات الصالحة	المجموع	النسبة
توزيع على مستخدمو القوائم المالية بولاية ورقلة	40	36	6	30	30	75%
المجموع	40	36	6	30	30	75%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج توزيع الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بأن عدد الاستمارات التي قد تم توزيعها على مجموعة من مستخدمي القوائم المالية بورقلة بلغ 40 استمارة واسترجع منها 30 استمارة، و هو ما يمثل نسبة 75% من عدد الاستمارات الإجمالية الموزعة.

المطلب الثاني: الأداة والأساليب الإحصائية وطريقة القياس

الفرع الأول: أداة الدراسة :

تم استخدام أداة الدراسة بتصميم استبيان حيث حاولنا قدر الإمكان بوضع أسئلة بصفة بسيطة، حيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وهذا بالإحاطة على جميع جوانب الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة. حيث تضمن ثلاث محاور وتضمن ستة عشر سؤالاً، وتم صيغتها باللغة العربية، ولقد خضع هذا الاستبيان إلى عملية التحكيم من قبل أساتذة مختصين في عدة مجالات منها الإحصاء والمحاسبة، وهذا بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي لاستمارة الاستبيان من حيث (دقة الأسئلة، وابتعادها من الغموض، تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة، عدم حملها للتناقضات.....).

وبعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات التي صدرت عن الأساتذة المحكمين، بالإضافة إلى ما تم استنتاجه من نقائص حيث تم ضبط أسئلة الاستبيان وصياغتها بشكل النهائي.

1/هدف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري على واقع الميداني في الجزائر من خلال تقصي وجهات نظر المستجوبين في الجزائر، حول واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ويمكن تفصيل أهداف لهذه الدراسة حسب المحاور الاستبيان الثلاثة إلى ما يلي:

المحور الأول:

يهدف هذا المحور إلى التعرف على تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. وخصص لافتراض الفرضية الأولى والتي نصها "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"

المحور الثاني:

يهدف هذا المحور إلى التعرف على محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. وخصص لافتراض الفرضية الأولى والتي نصها "لا يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"

المحور الثالث:

يهدف هذا المحور إلى أن تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات والعراقيل في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية وخصص لافتراض الفرضية الأولى والتي نصها "العراقيل والتحديات التي تواجه تطبيق مبدأ القيمة العادلة"، حيث تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي على النحو الذي يمثل موافق ثلاث درجات، ومحاييد درجتين، وغير موافق درجة واحدة.

2/ الطريقة المستخدمة في القياس:

كما اشرنا سابقا ، فإننا استخدمنا في هذه الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات ، حيث جاءت فقرات أبعاد المتغيرين مصممة وفقا لمقياس ليكارت الثلاثي ، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل في موافق ، محايد ، غير موافق ، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة كما هو موضح في الجدول التالي.

الجدول رقم (2-2) المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها حسب مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	من 1 إلى 1.66
محايد	من 1.67 إلى 2.33
موافق	من 2.34 إلى 3

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة

الجدول رقم (3-2) يوضح مقاييس ليكارت الثلاثي:

3	2	1
موافق	محايد	غير موافق

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على الدراسات السابقة

الشكل رقم (1-2) يوضح تحديد متغيرات الدراسة



2- أساليب التحليل الإحصائي:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها سيتم استخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي التحليلي وذلك بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية والإنسانية نسخة 20 spss وتشمل هذه الأساليب على ما يلي:

- النسب المئوية والتكرارات للتعرف على الخصائص الشخصية لعينة الدراسة.
- المتوسط الحسابي الموزون " المرجح "؛
- استخدام الانحراف المعياري؛
- اختبار (ألفا كرونباخ) لمعرفة مدى ثبات فقرات الاستبيان؛
- معامل الارتباط (بيرسون) لإيجاد العلاقة بين:

الفرع الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة:

1- صدق أداة الدراسة:

الصدق هو باختصار أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لأجل قياسه ، أي أنها تقيس فعلا الظاهرة التي يفترض أن تقيسها ، وسنستعرض في هذه الدراسة صدق الاتساق الداخلي

2- صدق الاتساق الداخلي للاستبيان:

وهو قوة الارتباط بين درجات كل بعد وكل محور ودرجات أسئلة الاستبيان الكلية ، قمنا بإجراء اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحتوى الاستبيان ، إذ قمنا بحساب درجة ارتباط كل بعد من أبعاد المحور بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه.

3- حساب ثبات الأداة:

يشير ثبات الأداة إلى التحقق من إمكانية الحصول على نفس البيانات في حالة توزيعها على نفس العينة وفي نفس الظروف، وفي هذا الصدد يعد معامل الثبات الداخلي ألفا كرونباخ أحد أهم وسائل قياس الثبات الداخلي. معامل الثبات ألفا كرونباخ يأخذ قيمة تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مساوية للصفر، والعكس إذا كان هناك ثبات تام تكون قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، وكلما اقتربت قيمة معامل الثبات من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً.

3- وعليه تم حساب (ألفا كرونباخ) باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS) والجدول الموالي يبين ذلك:

الجدول (4-2) يوضح معاملات الثبات حسب معادلة (الفاكرونباخ)

المحاور	عدد العبارات	ألفا كرونباخ
واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	16	0.637

المصدر: إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

. يشير الجدول رقم (4) أن معامل الثبات لمجموع أبعاد الاستبيان ككل هو 0.637 وهو مقبول إحصائياً، مما يعني ثبات أداة الدراسة وصلاحيته للإجابة على الأسئلة واختبار الفرضيات.

3- إجراءات تطبيق أداة القياس (الاستبيان):

بعد إجراء مقابلات مع بعض مستخدمي القوائم المالية بولاية ورقلة لإجراء هذه الدراسة قام الباحث بتوزيع 40 استبانة على عينة الدراسة، وذلك بعد التأكد من صدق وثبات أداة الدراسة في قياس الأهداف التي وضعت من أجلها، وتم جمع الاستبيانات من أفراد عينة الدراسة في المؤسسة حيث تم استعادة 30 استبانة أي بنسبة (75%).

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة :

بعد التأكد من صدق وثبات الاستبيان في صورته النهائية وكونه صالح للتطبيق على عينة الدراسة الأساسية، يتم عرض وتحليل نتائج الدراسة ومناقشتها في ضوء كل من أهداف الدراسة، حيث يتم عرض الخصائص الشخصية، ثم يتم تحليل تفصيلي للبيانات وعرض للنتائج من خلال المعالجات الإحصائية التي أجريت على عينة الدراسة ومن ثم تحليل ومناقشة النتائج.

المطلب الأول: تحليل البيانات الخاصة بالسمات الشخصية لعينة الدراسة:

وتشمل تحليل الصفات الشخصية للموظفين الذين تم استقصاؤهم، وذلك بهدف التعرف على بعض الحقائق الأساسية المتعلقة بهذه العينة من أجل إعطاء صورة واضحة عن الأفراد المشاركين في هذه الدراسة.

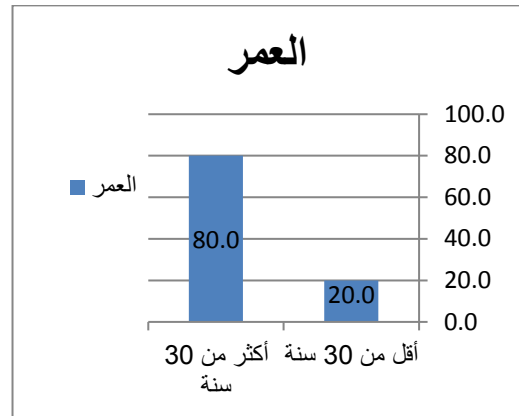
الفرع الأول: التحليل حسب متغيرات الدراسة:

1- توزيع الدراسة عينة حسب تغير العمر:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (5) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر حيث نلاحظ تباين أعمار أفراد عينة الدراسة بين الفئتين، وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية (أكثر من 30 سنة) بحيث بلغت نسبتها (80%) وعليه تميل أعمار متقدمة نسبيا في السن أي أن خبرة معتبرة، وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا على نتائج الدراسة، وحين بلغت نسبة العينة (من 30 سنة أو اقل) بلغت نسبتها (20%)

الشكل رقم (2-2) خصائص عينة الدراسة حسب متغير العمر الجدول رقم (5-2) خصائص عينة الدراسة متغير العمر

النسبة	التكرار	البيان
20%	6	30 سنة أو اقل
80%	24	أكثر من 30 سنة
100%	30	المجموع



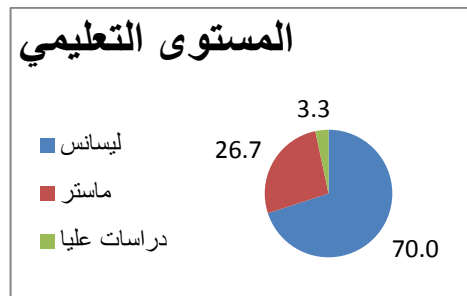
المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

2- توزيع عينة الدراسة حسب تغير المستوى العلمي:

نلاحظ من خلال الجدول رقم (6) الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة وفقا متغير المستوى التعليمي، تبين لنا أن أغلبية من أفراد العينة الذين يحملون شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم (21) فردا وبنسبة (70%)، في حين شكلت نسبة (22.6%) من المستجيبين الذين يحملون شهادة ماستر، ونسبة الذين يحملون شهادات دراسات العليا بلغت (3.3%) بأقل نسبة وهذا يرجع لكون المؤسسة محل الدراسة تحتاج إلى عدد كبير من ذوي المستويات التعليمية

الشكل رقم (2-3) خصائص عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي الجدول رقم (6-2) خصائص عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	البيان
70%	21	ليسانس
26.7%	8	ماستر
3.3%	1	دراسات عليا
100%	30	المجموع



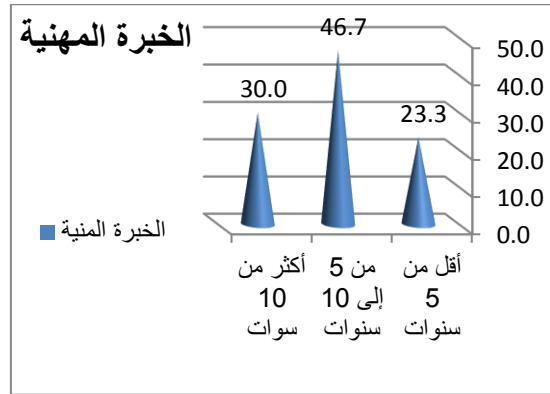
المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

3- توزيع عينة الدراسة حسب تتغير الخبرة المهنية

نلاحظ من خلال الجدول رقم(7)بتوزيع عينة الدراسة حسب سنوات الخبرة ، نجد أن نسبة أفراد العينة الذين لديهم خبرة أقل في العمل من(أقل من 5 سنوات)والتي بلغت (23.3) وهي نسبة منخفضة،وقد تبين ما نسبته(46.7%) من الأفراد الذين لديهم خبرة كافية والذين تتراوح خبرتهم (من 5 إلى 10سنوات) والذي بلغ عددهم(14) فردا في حين بلغت نسبة (30.0%) الأفراد الذين لديهم خبرة (أكثر من 10 سنوات)حيث بلغ عددهم (9)فردا.

الشكل رقم (2-4)خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية الجدول رقم (7-2) خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

النسبة	التكرار	البيان
23.3%	7	أقل من 5 سنوات
46.7%	14	من 5 إلى 10 سنوات
30.0%	9	أكثر من 10 سنوات
100%	30	المجموع



المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

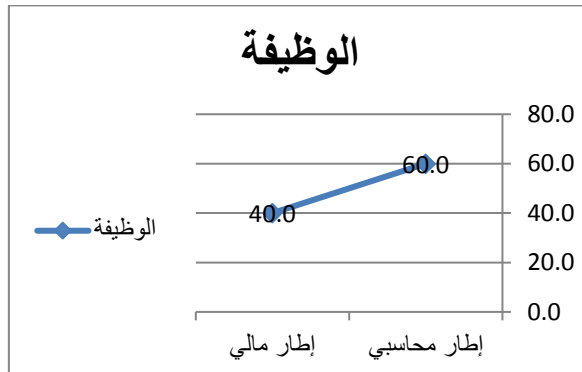
4- توزيع عينة الدراسة حسب التغير في الوظيفة:

نلاحظ من خلال الجدول رقم(8)الذي يبين نسبة توزيع أفراد عينة الموظفين حسب متغير الوظيفة، يتضح لنا أن أكثر نسبة هي من صنف أفراد العينة الذين يعملون كمحاسبين في المؤسسات حيث بلغت النسبة المئوية للمحاسبين (60%) في حين تليها نسبة الإطار المالي والتي بلغت ب (40%)، والسبب في ذلك يعود بأن المؤسسة تمنح ترقيات

الجدول رقم (8-2) خصائص عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الشكل رقم (2-5)خصائص عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

النسبة	التكرار	البيان
60%	18	إطار محاسبي
40%	12	إطار مالي
100%	30	المجموع



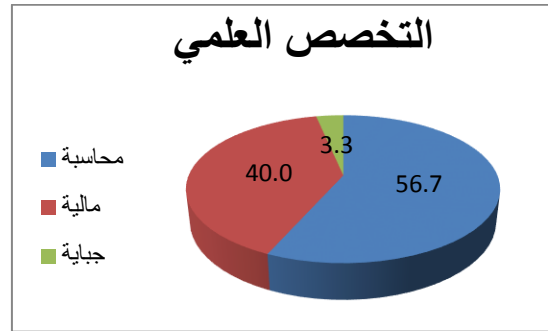
المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

توزيع عينة الدراسة حسب التغير في التخصص:

نلاحظ من خلال الجدول رقم(9) الخاص بتوزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي، أن أغلبية أفراد العينة يحملون تخصص المحاسبة بنسبة معنوية قدرها(56.7%) ثم يأتي تخصص المالية بنسبة (40.0%) ثم تأتي بعد ذلك التخصص الأقل نسبة والتي بلغت (3.3%) من أفراد العينة الذين يحملون تخصص جباية،

الشكل رقم (2-6) خصائص عينة الدراسة حسب متغير التخصص الجدول رقم (9-2) خصائص عينة الدراسة حسب متغير التخصص العالمي

النسبة	التكرار	البيان
56.7%	17	محاسبة
40.0%	12	مالية
3.30%	1	جباية
100%	30	المجموع



المصدر : من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

المبحث الثالث: النتائج المتوصل إليها ومناقشتها:

من أجل معرفة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائرية سوف نقوم بتحليل البيانات المجمعة في لاستبيان الموزع ومناقشتها.

المطلب الأول: تحليل النتائج المتوصل إليها:

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها المخرجات باستخدام الأساليب و الاختبارات الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان ونتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة نقوم بتحليل مختلف النتائج المتوصل إليها تحليلا دقيقا ونقوم بمراجعة الجداول الواحد تلو الآخر.

1- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الخور الأول:

يصف الجدول رقم(10) وجهة نظر المستجوبين في مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، حيث يتبين لنا أن السؤال رقم(4) قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأعلى وسط حسابي(2.60) وحين أن السؤال رقم (5)لقي أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بوسط حسابي قدره(2.40).

الجدول رقم (10-2) وجهة نظر المستجوبين حول تأثير محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الرقم	البيان	الانحراف معياري	المتوسط الحسابي	اتجاه الإجابة
01	تتوفر المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة على خاصة تنبؤية التي تساعد في اتخاذ القرار الاستثماري .	0.62972	2.5000	موافق
02	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية	0.62606	2.4333	موافق
03	يوفر التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.	0.68145	2.5333	موافق
04	توفر القوائم المالية المبنية على أساس معلومات مالية قابلة للمقارنة لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	0.56324	2.6000	موافق
05	القوائم المالية البنية على أساس القيمة العادلة يزيد من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.	0.67466	2.4000	موافق
	المتوسط العام	0.34334	2.4933	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss

يوضح الجدول رقم (10-2) أعلاه الآتي:

تتراوح الأوساط الحسابية لإجابات الباحثين على عبارات الفرضية الأولى بين (2.40-2.50) هذه الأوساط تتراوح أغلبيتها أقرب من الوسط الافتراضي (3) وهذا يمثل درجة تقدير كبيرة ومعنوية عند مستوى دلالة (0.05) أي أنهم موافقون بشدة على أن محاسبة القيمة العادلة تؤثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما توضحه نسب الموافقة المدرجة بالجدول أعلاه، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على العبارات الفرضية الأولى بلغ (0.34334) وهذه القيم تشير التجانس الكبير في إجابات الباحثين على هذه الفقرات أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة، أما المتوسط الحسابي العام فقد بلغ (2.4933) وهو أكبر من الوسط الافتراضي العام (3) أي أن محاسبة القيمة العادلة لها تأثير بشكل كبير في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

2- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني:

يصف الجدول رقم(11)وجهة نظر المستجوبين في ما لايناسب مفهوم محاسبة القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية. حيث يتبين لنا أن السؤال رقم (1)قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأعلى وسط حسابي(2.60) وحين أن السؤال رقم (5)لقي أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بوسط حسابي قدره(2.20).

الجدول رقم (11-2):وجهة نظر المستجوبين في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اتجاه الإجابة
1	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	0.72397	2.6000	موافق
2	ضعف مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري, بأساس تطبيق محاسبة القيمة العادلة ,مما يصعب من إجراءات تطبيقها.	0.57135	2.2667	محايد
3	بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	0.73968	2.4667	موافق
4	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.	0.66436	2.2000	محايد
5	تتحكم التشريعات الضريبية الجزائرية لتطوير بما يتماشى مع استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.	0.66176	2.2000	محايد
6	لا تؤدي الهيئات والمنظمات في الجزائر الدور المطلوب في تثقيف وتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	0.67466	2.4000	موافق
	المتوسط العام	0.33757	2.35557	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss

تتراوح الأوساط الحسابية لإجابات الباحثين على عبارات الفرضية الأولى بين (0.40-2.60) هذه الأوساط تتراوح جميعها أقرب من الوسط الافتراضي(3) عند مستوى دلالة (0.05) أي أنهم موافقون على أن محاسبة القيمة العادلة لا يناسب متخذي القرارات داخل البيئة المحاسبية الجزائرية كما توضحه نسب غير موافقة المدرجة بالجدول أعلاه, كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على العبارات الفرضية الأولى بلغ (0.33757)وهذه القيم تشير عدم التجانس في إجابات الباحثين على هذه

الفقرات أي انم غير متفقون بدرجة كبيرة , أما المتوسط الحسابي العام فقد بلغ (2.35557) وهو اقل من الوسط الافتراضي العام (3) أي أن محاسبة القيمة العادلة لا تناسب متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية.

حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث:

يصف الجدول رقم(12) وجهة نظر المستجوبين في ما تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من العراقيل والتحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية, حيث يتبين لنا أن السؤال رقم (5) قد حصل على أكثر تأييد وذلك بأعلى وسط حسابي(2.90) وحين أن السؤال رقم (1) لقي أدنى قبول من الفئة المستجوبة وذلك بوسط حسابي قدره(2.20).

الجدول رقم (12-2): وجهة نظر المستجوبين للعراقيل والتحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة:

الرقم	البيان	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	اتجاه الإجابة
1	من شروط تطبيق القيمة العادلة توفر سوق نشط فهل توجد سوق جزائرية تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكارات.	0.92989	2.9000	محايد
2	يتطلب إعداد و عرض القوائم وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.	0.80516	2.2000	محايد
3	عدم وجود معايير محاسبية محلية وتبني المشرع الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية يسهل من استخدام القيمة العادلة.	0.82768	1.9333	موافق
4	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.	0.72793	2.4333	محايد
5	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يسمح من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.	0.76489	2.3667	موافق
	المتوسط العام	0.47585	2.36666	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مخرجات spss

تتراوح الأوساط الحسابية لإجابات الباحثين على عبارات الفرضية الأولى بين (2.36-2.90) هذه الأوساط تتراوح جميعها أقرب من الوسط الافتراضي(3) وهذا يمثل درجة تقدير كبيرة ومعنوية عند مستوى دلالة (0.05) أي أنهم موافقون بشدة على أن

محاسبة القيمة العادلة تأثر على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما توضحه نسب الموافقة المدرجة بالجدول أعلاه، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري للإجابات على العبارات الفرضية الأولى بلغ (0.47585) وهذه القيم تشير التجانس الكبير في إجابات المبحوثين على هذه الفقرات أي انهم متفقون بدرجة كبيرة، أما المتوسط الحسابي العام فقد بلغ (2.366) وهو أكبر من الوسط الافتراضي العام (3) أي أن محاسبة القيمة العادلة تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من العراقيل والتحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية،

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الاختبارات

بعد عرض وتحليل مختلف إجابات أفراد عينة الدراسة الأجزاء التي يحتويها الاستبيان و محاولة معرفة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، المؤسسة محل الدراسة اعتماد على البيانات التي تم تحليلها ومعالجتها إحصائيا باستخدام ..SPSS

حساب معامل الارتباط بين إبعاد المحاور الثلاثة (M1-M2-M3)

دراسة وجود علاقة بين المحاور والارتباط بين الفقرات حيث استخدام معامل الارتباط بيرسون

الجدول رقم(13-2) معامل الارتباط بين المحاور الثلاثة

Corrélations

		M1	M2	M3
M1	Corrélation de Pearson	1	442	113
	Sig. (bilatérale)		015	554
	N	30	30	30
M2	Corrélation de Pearson	442	1	345
	Sig. (bilatérale)	015		062
	N	30	30	30
M3	Corrélation de Pearson	113	345	1
	Sig. (bilatérale)	554	062	
	N	30	30	30

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معامل الارتباط ضعيف بين المحاور

المطلب الثالث: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

قبل القيام بالاختبارات الإحصائية المناسبة لتحليل فرضيات الدراسة، لا بد من التأكد من موثوقية أداة القياس المستخدمة، حيث يعكس الموثوقية هنا درجة ثبات أداة القياس بعدة عوامل نكر منا:

1- طول الاختبار: بحيث تزداد قيمة معامل الثبات بزيادة عدد العبارات في الاستبيان، وذلك من خلال تأثير زيادة عدد العبارات على شمولية المحتوى.

2- تجانس وتباين درجات أفراد العينة: يقل معامل ثبات الاختبار بزيادة تجانس أفراد العينة، ويكبر معامل الثبات مع زيادة تباين أفراد العينة في إجاباتهم.

3- مدى صعوبة فهم أداة القياس: عندما تكون عبارات الاستبيان غير مفهومة أو صعبة الاستيعاب، فإن أفراد العينة المستجوبة قد يلجأون للتخمين، والتي تتأثر درجة ثبات أداة القياس.

4- الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة: إذ كانت الفترة الزمنية بين قياسين بنفس الأداة طويلة نسبياً فإن الظروف قد تختلف وبالتالي قد تؤثر ذلك على إجابات بعض الأفراد العينة المستجوبة مما يؤدي إلى عدم ثبات القياس.

5- اختبار وتحليل نتائج فرضيات الدراسة:

لاختبار الفرضيات سنستخدم اختبار (F) والذي يدرس مدى وجود فروق بين متوسطات المستجوبين حول فرضيات الدراسة، ويعتبر اختبار (F) من الاختبارات المعملية والتي يشترط توزيع البيانات طبيعياً، وعليه قمنا باختبار ANOVA لمعرفة مدى توزع البيانات طبيعياً، وهي أكبر من مستوى الدلالة (0.05) المعتمدة في الدراسة وعليه فالبيانات تتوزع طبيعياً ويمكن تطبيق اختبار.

أولاً: اختبار وتحليل نتائج الفرضية الأولى:

الفرضية الصفرية: H_0 " لا تأثير محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الفرضية البديلة: H_1 "تأثير محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية".

تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار f وذلك لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة ولمعرفة ما إذا كانت تأثر محاسبة القيمة العادلة على جودة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث يشير الجدول رقم (2-14) إلى نتائج اختبار f والتي تبين ما إذا كان للقيمة العادلة تأثير على جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والذي كانت قيمته (0.277) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، ومستوى المعنوية بلغ (0.760) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الأولى القائلة بـ " تأثير محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية"

جدول رقم (2-14) اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne descarrés	F	Signification
Inter-groupes	0.069	2	0.034	0.277	0.760
M1 Intra-groupes	3.350	27	0.124		
Total	3.419	29			

اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثانية:

الفرضية الصفرية: H_0 " لا يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"

الفرضية البديلة: H_1 " يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"

تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار f وذلك لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة ولمعرفة ما إذا كانت تأثر محاسبة القيمة العادلة على جودة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، بحيث يشير الجدول رقم (2-15) إلى نتائج اختبار f والتي تبين ما إذا كان للقيمة العادلة تأثير على جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، والذي كانت قيمته (0.482) وهي أكبر من قيمتها الجدولية، ومستوى المعنوية بلغ (0.623) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الثانية القائلة بـ "لا يناسب مفهوم القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"

الجدول رقم (2-15) جدول اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	0.114	2	.057	.482	.623
M2 Intra-groupes	3.191	27	.118		
Total	3.305	29			

اختبار وتحليل نتائج الفرضية الثالثة:

الفرضية الصفرية: **H0** "لا تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية"
 الفرضية البديلة: **H1** "تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية"
 تم اختبار الفرضية الأولى باستخدام اختبار **f** وذلك لدراسة الفروق بين متوسطات عينة الدراسة ولمعرفة ما إذا كانت تأثر محاسبة القيمة العادلة على جودة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, بحيث يشير الجدول رقم (16-2) إلى نتائج اختبار **f** والتي تبين ما إذا كان للقيمة العادلة تأثير على جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, والذي كانت قيمته (0.374) وهي أكبر من قيمتها الجدولية, ومستوى المعنوية بلغ (0.692) وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة وعليه نقبل الفرضية الثالثة القائلة بـ "تواجه محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية".

الجدول رقم (16-2) اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.177	2	.088	.374	.692
M3 Intra-groupes	6.390	27	.237		
Total	6.567	29			

من خلال هذا الفصل الخاص بالدراسة الميدانية توصلنا إلى معرفة واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وأثرها على جودة المعلومات المالية، إذ تم فحصنا ومعاينتنا لهذه البيئة وذلك لإجابات أفراد العينة المدروسة حيث اعتمدنا فيها على الاستبيان لاستطلاع رأي المهتمين بالقوائم المالية، و نستنتج بأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يساهم في الإفصاح والقياس بصفة فعالة في تحقيق جودة المعلومات المالية وذلك في جعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وكذلك توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في إصدار التقارير المالية في الوقت المناسب وهذا يعد مؤشرا ايجابيا لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية،

فبرغم من أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية ساند إلى تبني نظام محاسبي موحد مبني على محاسبة القيمة العادلة إلا أن تطبيقا اصطدم بكثير من الصعوبات والمشاكل الناتجة على الخصوص في عدم مسايرة الأنظمة المحاسبية لكثير من الدول للتغيرات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية، وإضافة ذلك نجد المخاطر التي ينجم عن استخدامها وهو الحال بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية محل الدراسة.

الخاتمة

إن المتبع للتطور التاريخي للمحاسبة، منذ نشأتها والمراحل التي مرت بها، وتطوراتها من مجرد تقنية لمسك الحسابات إلى النظام متكامل للمعلومات، يلاحظ أنها سايرت مختلف التغيرات البيئية المحيطة بها، وما ساعدها في ذلك عامل الاستمرار، وهذا ما يفسر تحول جملة من العوامل والتي تكررت بصفة مستمرة إلى أعراف محاسبية شكلت فيما بعد مجموع القواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها حالياً، هاته الأخيرة ومن خلال جهود بعض المنظمات المهنية الدولية انتقلت تدريجياً إلى طابع الإلزام في شكل معايير دولية للمحاسبة.

ولقد أظهر البعد المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن محاسبة باعتبارها وسيلة للاتصال، تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد إلى آخر، وهذا الاختلاف الذي ميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة، أثر على مقدرة فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية بالنسبة للمستثمرين الدوليين نتيجة التباين في طرق إعداد هذه المعلومات التي تتلف حسب النظام المحاسبي الذي أعدته فيه، حيث هؤلاء المستثمرين يسعون دائماً للحصول على الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، وبالشكل الذي يمكنهم من فهمها لأجل تقييم فرض الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها، من أجل ذلك ظهرت محاولات التنسيق والتوفيق بين المعايير المحاسبية مختلف الدول.

حيث أثرت التطورات والتغيرات السريعة في المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية بشكل كبير على البيئة المحاسبية، وعلى ضوء كل هذه الظروف ظهرت متطلبات جديدة في الفكر المحاسبي، حيث أصبح هذا الأخير موجه نحو البحث حول منفعة المعلومات المحاسبية بلا من البحث في تأصيل المبادئ المحاسبية، وكان رد الفعل لهذا التوجه الجديد للفكر المحاسبي، التشكيك في صدق المعلومات المحاسبية التي يوفرها النموذج المحاسبي التقليدي القائم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عنها مثل مبدأ التكلفة التاريخية، وفرض ثبات وحدة المحاسبي، فالقياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية في الظروف التي تتميز بارتفاع الأسعار يجعل من القوائم المالية تفقد الكثير من صلاحيتها، وقد رتقا على إعطاء الصورة الصحيحة عن الأداء والوضعية المالية للمؤسسة، الأمر الذي يجد من أهمية القوائم المالية كأداة لترشيد القرارات الاقتصادية. وعلى هذا فقد صاحب الانتقاد الموجه للفكر المحاسبي وأدرجت مفاهيم جديدة مصاحبة للنظام المحاسبي المالي منها القيمة العادلة التي تعتبر من أهم التطورات التي أنشئت منذ ظهورها في "SCF" تحتل الحصة الأكبر من اهتمام.

1- اختبار فرضيات ونتائج الدراسة:

بناء على النتائج العامة التي تم التوصل إليها من خلال هذا البحث بجانبه النظري والتطبيقي، يمكن اختبار الفرضيات الثلاثة كما يلي:

الفرضية الأولى:

من خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى، نستنتج أن مجتمع الدراسة حسب رأي وجهة نظر بعض المستجوبين المهنيين المهتمين بمجال المحاسبة بتأييدهم بأن نتائج الفرضية الثالثة تأثر بمحاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تتوفر المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة على خاصية تنبؤية التي تساعد في اتخاذ القرار الاستثماري وأنها تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية. ويوفر التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين. توفر القوائم المالية المبنية على أساس معلومات المالية

قابلة للمقارنة لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء. القوائم المالية البنية على أساس القيمة العادلة يزيد من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.

الفرضية الثانية:

من خلال تحليل لنتائج الفرضية الثانية, نستنتج أن مجتمع الدراسة حسب رأي وجهة نظر بعض المستجوبين المهنيين المهتمين بمجال المحاسبة أنهم موقنون بأن لا يناسب مفهوم محاسبة القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية, وذلك الأسباب عديدة التي تراها عينة الدراسة ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة, مما يصعب من إجراءات تطبيقها وحيث لا تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات. وبذلك تم قبول الفرضية الثانية والمتمثلة في "يناسب مفهوم محاسبة القيمة العادلة متخذي القرار داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"

الفرضية الثالثة:

من خلا لتحليل نتائج الفرضية الثالثة, ونستنتج أن مجتمع الدراسة حسب رأي وجهة نظر بعض المستجوبين المهنيين المهتمين بمجال المحاسبة بتأييدهم بأن محاسبة القيمة العادلة تواجه العديد من العوائق والتحديات في ظل البيئة المحاسبية الحالية في الجزائر لأسباب عديدة, تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة و أهمها عدم توفر سوق مالي نشط في الجزائر وكذلك عدم وجود معايير محاسبية محلية وتبني المشرع الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية يسهل من استخدام القيمة العادلة .

2- عرض النتائج الدراسة:

من جملة النتائج المتوصل إليها النظرية والتطبيقية يمكن اقتراح بعض التوصيات منها:

- للبيئة الجزائرية مهياًة لتطبيق القيمة العادلة لكنها تفتقر للإدراك فيما يخص محاسبة القيمة العادلة
- للقيمة العادلة مفهوم حديث في البيئة المحاسبية الجزائرية مما أدى إلى صعوبة الفهم والتطبيق لأن المجتمع الجزائري لا يهتم بالمعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى عدم كفاءة الأسواق المالية وغياب أسواق مالية نشطة وعدم دخول الجزائر إلى الممارسات المحاسبية.
- للتوفر القوائم المالية المبنية على أساس محاسبة القيمة العادلة معلومات مهمة وقابلة للفهم.
- للسيطرة التشريعات الضريبية في عملية القياس المحاسبي حيث تعد عائقاً أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة.
- للهناك إجماع تام من أغلبية المستجوبين على أن القيمة العادلة توفر لنا تقارير مالية ذات معلومات مهمة ملائمة لحاجيات المستجوبين.

3- الاقتراحات وتوصيات الدراسة:

- للحصول على التوسع في عقد الدورات والندوات والمحاضرات المتخصصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعدة والمستخدم للقوائم المالية
- للحصول على لا يكفي الإصلاح المحاسبي وحده وتبني مفاهيم جديدة دولية للتطور المحاسبي وإنما يجب تطوير المصارف والخبرات في المحاسبة بإجراء دورات تكوين في المحاسبة وبالأخص في المعايير المحاسبية الدولية .
- للحصول على الحرص في اختيار البديل القياس المناسب والأقرب للواقع عند إعداد القوائم المالية بناء على معايير المحاسبية الدولية لأنها
- للحصول على تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة وتؤثر على قرارات مختلفة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية.
- للحصول على تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة، نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة.
- للحصول على إعطاء أهمية كبيرة لعملية القياس والإفصاح المحاسبي وهذا الدور الذي يلعبه في إعداد القوائم المالية .

4- آفاق الدراسة:

تناولنا في دراستنا هذه واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومنه تفتح هذه الدراسة آفاقا لعدد من الدراسات ويمكن اقتراح :

- للحصول على دور المحاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية؛
- للحصول على محاسبة القيمة العادلة و تأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي؛
- للحصول على أثر القياس و الإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة في جودة التقارير المالية

قائمة المصادر

I. المراجع باللغة العربية:

I: الكتب :

1. احمد, صلاح عطية, مبادئ المحاسبة المالية, الإسكندرية, الدار الجامعية, الطبعة 2, 2010,
2. محمد أبو نصار جمعة حميدات, معايير المحاسبة الإبلاغ المالي الدولية, الأردن, دار وائل للنشر, الطبعة 2, 2014,
3. رضوان حلوة حنان نزار فليح البلداوي, مبادئ المحاسبة المالية القياس والإفصاح في القوائم المالية, عمان, غثراء للنشر والتوزيع, الطبعة الأولى, 2009, ص:24.
4. طارق عبد العالي حماد, الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية, الإسكندرية, الدار الجامعية, الطبعة الأولى, 2010,
5. رضوان حلوة حنان, مدخل النظرية المحاسبية, الإطار الفكري - التطبيقات العملية, دار وائل للنشر, عمان, الأردن طبعة 2009, 2

II.. المذكرات والأطروحات

1. خالد عبد الرحمان جمعة يونس, تأثير تطبيق القيمة لعادلة الأدوات المالية على عوائد الأسهم, دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية, رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل, 2011, الجامعة الإسلامية غزة.
2. جيهان مجدي محمد كمال جازيه, منهج مقترح لتقدير القيمة العادلة للشركة, دراسة نظرية ميدانية, رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة, كلية التجارة, جامعة طنطا, 2011م.
3. نحلة إبراهيم عبد الكريم, تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في المصارف بالسودان, دراسة تحليلية تطبيقية, رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة, جامعة النيلين, كلية الدراسات العليا, 2004م.
4. بسمة سويد, دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة), مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية, جامعة قاصدي مرباح ورقلة 2012.
5. حواس صلاح : التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق, أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة الجزائر, 2008,
6. تامر بسام جابر الأغا, أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية, دراسة ميدانية في البنوك المحلية الفلسطينية, درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل, 2015.
7. روجي وجدي عبد الفتاح, محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية, درجة ماجستير, جامعة الشرق الأوسط, 2010.
8. جمال علي عطية الطرايرة, التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك, العاملة في الأردن, أطروحة دكتوراه, تخصص محاسبة, جامعة عمان العربية للدراسات العليا, 2005
9. رفيقة صغراوي, دور القيمة العادلة في تفعيل الإفصاح المحاسبي (حسب النظام المحاسبي المالي), دراسة الاستكمال متطلبات شهادة ماستر, جامعة قاصدي مرباح ورقلة, 2012.

10. جقميري، وائل محمد عادل، اثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق 2012.
11. الشامي، أكرم: اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبي على جودة التقارير المالية: دراسة على البنوك التجارية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، اليمن 2009.
12. محمد ادم محمد هارون، نموذج علمي بديل القياس المحاسبي لترشيد القرارات إعادة هيكلة رأس المال وأثره على قياس القيمة العادلة للمنشأة، دراسة تحليلية تطبيقية، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة، جامعة أم درمان الإسلامية، كلية الدراسات العليا، 2013م.
13. فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة على البيئة المحاسبية الجزائرية. دراسة استكمال متطلبات شهادة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
14. راوية بحيث حبيب الله، اثر محاسبة القيمة العادلة في رفع كفاءة الأداء المالي، دراسة ميدانية، بحث تكميلي مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة الزعيم الأزهري، 2015.
15. عائشة شراد، انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، دراسة ميدانية الاستكمال متطلبات شهادة الماستر، تخصص علوم محاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2015.
16. عادل محمد القطاونه، بعنوان: "أثر القيمة العادلة في تحقيق الريادية للمعلومات المحاسبية" دراسة ميدانية على الشركات المساهمة المدرجة أسهمها في بورصة عمان ضمن السوق الأول، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزيتونة الأردنية 2010،
17. أقسام قادة، وحواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي، رسالة دكتوراه، 2008،

III. الدوريات والمجلات العلمية:

1. عفاف إسحاق أبورز، المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول المالية باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبية الدولية، في مجلة جامعة البترا، العدد 15، الأردن، 2008.
2. كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية-دراسة تطبيقية-، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، السنة 9 العدد 29، 2013،
3. كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد-السنة الرابعة و الثلاثون- العدد التسعون، 2011.
4. خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح لصافي الأصول المحاسبية باستخدام مبدأ القيمة العادلة-بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية-مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية/المجلد 22، العدد 6، 2014،
5. سامي محمد أحمد غنيمي، محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية العالمية المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، المجلد الثاني، العدد الأول، 2012.

6. د, كمال أحمد يوسف, كفاح صلاح إبراهيم, اثر محاسبة القيمة العادلة على المحاسبة الإبداعية, دراسة ميدانية, مجلة الدراسات العليا, جامعة النيلين, المجلد 5, العدد 20, بتاريخ 2016/7/1.
7. رضا إبراهيم صالح, أثر معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية, مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية, جامعة الإسكندرية, مصر, المجلد رقم 46, 2009.
8. بدر الدين فاروق احمد سالم, نصر الدين حامد احمد, دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية, مجلة العلوم الاقتصادية العدد الرابع عشر (01) جامعة السودان للعلوم التكنولوجيا, 2013.
9. عبد الناصر محمد سيد درويش, تقييم اتجاهات التطور في تطبيق معايير 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.
10. حازم, الخطيب و ظاهر القشي, توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد, مجلة الزيتونة للبحوث العلمية, المجلد الثاني, العدد الثاني, جامعة الزيتونة الأردنية 2004
11. زهير خضر ياسين, القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة, مجلة المنصور 14/ خاص (الجزء الثاني), كلية المنصور الجامعة-العراق 2010.
12. احمد حلمي جمعة, مؤيد راضي خنفر, المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة, المجلة الأردنية الأعمال, مجلد 3 العدد 4, الأردن, 2007 ص: 9.
15. زينب عباس حميدي, الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب, (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الخامس والسبعون, 2009, ص: 41.
16. محمد, د. صالح حامد و عبد الله, د. محمد علي موسى,, تحليل مدى إدراك المصارف السودانية لأهمية المحاسبة عن القيمة العادلة, دراسة ميدانية على المصارف السودانية, مجلة الدراسات محاسبية ومالية, المجلد الثامن, العدد الخامس والعشرون, 2015.
17. جميل حسن النجار, أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية, دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين, المجلة الأردنية في إدارة الأعمال, المجلد 9, العدد 3, 2013.

IV. الملتقيات والندوات والمحاضرات:

1. بوكساني رشيد, 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, الجزائر
2. هوام جمعة, حديدي آدم, اثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة المصارف الإسلامية, المؤتمر العلمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي, تركيا, 2013/8/11.

3. مطر, محمد , والسويطي , موسى,, اثر استخدامات منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الأرباح وعدالة البيانات المالية, بحث مقدم في مؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي, المنعقد يومي 13-14 من الشهر أيلول, بتنظيم المحاسبين القانونيين الأردنيين, والاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب, 2006.
4. بركة محمد وآخرون, محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية, مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولي (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات, جامعة ورقلة, 24-25 نوفمبر 2014
5. معتز أمين السيد, محمد سليم العيسى, انعكاسات تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية على جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات الاستثمارية المدرجة في سوق عمان المالي, بحث مقدم في إطار المؤتمر الثاني لكلية الأعمال بالجامعة الأردنية تحت عنوان "القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الأعمال الحديثة", الأردن 14-15 أبريل 2009.
6. هوام جمعة, حديدي آدم, اثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة المصارف الإسلامية, المؤتمر العلمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي, تركيا, 11/8/2013.
7. الساعفين, هيثم, القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية, المؤتمر العلمي المهني السادس تحت شعار, المحاسبة في خدمة الاقتصاد, عمان-الأردن, الفترة 22-23 ايليو 2004.
8. نعيم دهمش, وأبو ذر, موثوقية وملائمة القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها, المؤتمر العالمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين, عمان, 2006م,
9. حاج محمد قدور قورين, القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFR), مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFR-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات, يومي 24-25 نوفمبر 2014.
10. نعيم سابا خوري, القيمة العادلة والإبلاغ المالي, جمعية المحاسبين القانونيين في سورية, محاضرة في المركز الثقافي لعربي في دمشق, 2007.

V. القوانين والتنظيمات:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية, وزارة المالية, النظام رقم 09-08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية, الجريدة الرسمية العدد 14, 25 فبراير 2010.

ثانيا: المراجع الأجنبية

- 1- Benoit LLERUMER, NORMES COMPTABLES DE LA JUSTE VALEUR A TOUT LES INSTRUMENTS FINANCIERS IN THE CERTIFIED ACCOUNTANT, 3rd quarter 2008 – Issue 35p33
- 2- Dominique BONSERGENT. INCOHIRENCES DE LA GUSTE VA LEUR DANS LE MODELE CO MPTABLE.in Revue R.f.C.427 Decembre 2009 p13

- 3- Aryan ,Laith A. 2016 The Quality of fair Value Measurements For Non-Financial Assets of Management and Business Studiness.Global Advanced Research,Vol.5 gorurnal no (1)
- 4- Tan, C. W. R., Hancock, P., Taplin, R. and Tower, G. (2004). Fair Value Accounting for Financial Instruments: Australian Versus Singaporean Preparers' Perspectives, presented at the 16th Annual Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues in Seoul, Korea, November 7-10, 2004

الملاحق

الملحق رقم (01): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان:

الرقم	الاسم	الصفة
1	أ.د. غوالي محمد بشير	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح-ورقلة
2	أ.د. بن مالك محمد حسان	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح-ورقلة
3	أ.دمقدم خالد	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح-ورقلة

الملحق رقم (02): استمارة الاستبيان



جامعة قاصدي مبراح - ورقلة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

استمارة الاستبيان

أخي الفاضل/ أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،،،

في ميدان دراستنا وتحضيراتنا لما يتعلق بموضوع : " واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية" الموجه للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا من اجل نيل شهادة الماستر أكاديمي في تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة لذا أتشرف بمساعدتكم بالإجابة على أسئلة الاستبيان المرفق بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية، كما أتمنى منكم إعطاءها بعض اهتمامكم وذلك لما تكتسبه إجاباتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالب: بودهم فتيحة

ملاحظة: للإجابة ضع علامة (X) على الخانة التي توافق إجابة:

الجزء الأول:

العمر: من 30 سنة أو اقل أكثر من 30 سنة

المستوى: إطار محاسبي إطار مالي

المستوى العلمي: ليسانس ماستر دراسات عليا

التخصص: محاسبة مالية جبائية

الخبرة المهنية: اقل من 5 سنوات من 5 إلى 10 سنوات أكثر من 10 سنوات

المؤسسة:

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الرقم	البيان	موافق	محايد	غير موافق
01	تتوفر المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة على خاصية تنبؤية التي تساعد في اتخاذ القرار الاستثماري .			
02	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.			
03	يوفر التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.			
04	توفر القوائم المالية المبنية على أساس معلومات المالية قابلة للمقارنة لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.			
05	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.			

المحور الثاني : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

06	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.			
07	ضعف مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري, بأساس تطبيق محاسبة القيمة العادلة, مما يصعب من إجراءات تطبيقها.			
08	بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.			
09	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.			
10	تتحكم التشريعات الضريبية الجزائرية لتطوير بما يتماشى مع استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.			
11	لا تؤدي الهيئات والمنظمات في الجزائر الدور المطلوب في تثقيف وتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.			

المحور الثالث: العراقيل والتحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

			12	من شروط تطبيق القيمة العادلة توفر سوق نشط فهل توجد سوق جزائرية تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكارات .
			13	يتطلب إعداد و عرض القوائم وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية .
			14	عدم وجود معايير محاسبية محلية وتبني المشرع الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية يسهل من استخدام القيمة العادلة .
			15	القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.
			16	تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يسمح من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.

الملحق رقم (03): مخرجات spss:

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
0.637	16

Corrélations

	M1	M2	M3
Corrélation de Pearson M1	1	442	113
Sig. (bilatérale)		015	554
N	30	30	30
Corrélation de Pearson M2	442	1	345
Sig. (bilatérale)	015		062
N	30	30	30
Corrélation de Pearson M3	113	345	1
Sig. (bilatérale)	554	062	
N	30	30	30

Statistiques

	تتوفر المعلومات المالية المبدئية على أساس القيمة العادلة	تعتمد القيمة العادلة على أساس جتها ذات الأحكام الشخص	يوفر التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة كإفصاح	توفر القوائم المالية المبنية على أساس معلومات المالية تقاب	القوائم المالية البنية على أساس القيمة العادلة يميز بدمنته
N	30	30	30	30	30
Manquante	0	0	0	0	0
Moyenne	2.5000	2.4333	2.5333	2.6000	2.4000
Médiane	3.0000	2.5000	3.0000	3.0000	2.5000
Ecart-type	.62972	.62606	.68145	.56324	.67466
Somme	75.00	73.00	76.00	78.00	72.00
Centiles 25	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000
Centiles 50	3.0000	2.5000	3.0000	3.0000	2.5000
Centiles 75	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000

تتوفر المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة على خاصية تنبؤية التي تساعد في اتخاذ القرار الاستثماري

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	2	6.7	6.7	6.7
محاييد	11	36.7	36.7	43.3
موافق	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام الشخصية ولهذا فإن نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موفق	2	6.7	6.7	6.7
محاييد	13	43.3	43.3	50.0
موافق	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يوفر التقرير المالي المبني على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المهمة والملائمة لاحتياجات المستخدمين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
محاييد	8	26.7	26.7	36.7
موافق	19	63.3	63.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

توفر القوائم المالية المبنية على أساس معلومات مالية قابلة للمقارنة لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من أجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
محاييد	10	33.3	33.3	36.7
موافق	19	63.3	63.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
محاييد	12	40.0	40.0	50.0
موافق	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistiques

M1

Valide	30
Manquante	0
Moyenne	2.4933
Médiane	2.6000
Ecart-type	.34334
Somme	74.80
Centiles 25	2.2000
Centiles 50	2.6000
Centiles 75	2.8000

M1

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
1.80	1	3.3	3.3	3.3
2.00	3	10.0	10.0	13.3
2.20	7	23.3	23.3	36.7
2.40	3	10.0	10.0	46.7
2.60	5	16.7	16.7	63.3
2.80	8	26.7	26.7	90.0
3.00	3	10.0	10.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistiques

لاتؤدي الهيئة والمنظمات في الج زائر الدور المطلوب في تنفيذ وتأه بلو التدر بي للمساعدة في تطبيق اسية القيمة العادلة	تتحكم التشر يعات الضر بي بيبة الج زانر يطووير بما يتماش مع اس تخدما القيمة العادلة في البيئة الج زانرية	وجود خبراء مؤهلين في الج زائر ل تحديد القيمة العادلة في حالة عدم وفر سوق نشط للأصول المراد تقي بيمها	بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الج زائر دافعا قويا لتطبيق القيم ة العادلة كأساس للقياس المحاسبي ي	ضعف مستو بازر اكور عي أقر ادال مجتمع المال الج زائر ي بأساس تطبيق حاسبة القيمة العادل ة مما يصعب منا ج زائر ات تطبيقها	تضمننا النظام المحاسبي المالي بمد اسية القيمة العادلة في شكل واضح ودقيق
---	--	---	---	--	---

N	Valide	30	30	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0	0	0
Moyenne		2.6000	2.4667	2.2667	2.2000	2.2 000	2.4000
Médiane		3.0000	2.5000	2.0000	2.0000	2.0000	2.5000
Ecart-type		.72397	.57135	.73968	.66436	.66176	.67466
Somme		78.00	74.00	68.00	66.00	63.00	72.00
	25	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000	2.0000
Centiles	50	3.0000	2.5000	2.0000	2.0000	2.0000	2.5000
	75	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000

تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
محاييد	4	13.3	13.3	26.7
موافق	22	73.3	73.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ضعف مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري، بأساس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من

إجراءات تطبيقها

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	1	3.3	3.3	3.3
محاييد	14	46.7	46.7	50.0
موافق	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	5	16.7	16.7	16.7
محاييد	12	40.0	40.0	56.7
موافق	13	43.3	43.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli

غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
محاييد	16	53.3	53.3	66.7
موافق	10	33.3	33.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تتحكم التشريعات الضريبية الجزائرية لتطوير بما يتماشى مع استخدام القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	5	16.7	16.7	16.7
محاييد	17	56.7	56.7	73.3
موافق	8	26.7	26.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

لا تؤدي الهيئات والمنظمات في الجزائر الدور المطلوب في تثقيف وتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	3	10.0	10.0	10.0
محاييد	12	40.0	40.0	50.0
موافق	15	50.0	50.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistiques

M2

Valide	30
Manquant	0
Moyenne	2.3557
Médiane	2.3333
Ecart-type	.33757
Somme	70.17
25	2.1667
Centiles 50	2.3333
75	2.5417

M2

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
1.50	1	3.3	3.3	3.3
1.67	1	3.3	3.3	6.7
2.00	4	13.3	13.3	20.0
2.17	6	20.0	20.0	40.0
2.33	5	16.7	16.7	56.7
2.50	6	20.0	20.0	76.7
2.67	4	13.3	13.3	90.0
2.83	2	6.7	6.7	96.7
3.00	1	3.3	3.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistiques

	منشر و تطبيق القيمة العاد	يتطلب اعدادو عرض القوا	القياسو فقا القيمة العادلة أقلم	تطبيقا القيمة العادلة تقيالمؤ	عدموجود معايير محاسبي
	للتوفر سوق فشطفتها لتوجد	موقفا القيمة العادلة فترتزم	وثوقية لأنها ليستند علمب	سسانا لجز انري تيسمحمنت	تمحليتيو تينيا لشر عالجز
	سوق فجز انري تيمتتعبا المناف	نيةطوي ليمما قد ينز تبعليها	رر موضوعياو مستندا اتند	جاور مشاكال لتكلفة التاريخ	انري تيللمعايير المحاسبييةال
	سة الكاملتبعيدا عانا لتدخل	تأخير وصول المعلوماتالد	بؤيتلا الأحدثا للاقتصادية	خيتفيا لقياسالمحاسبي	دولية تيسهل مناستخدام القير
	لحكوميو تأثير الاحتكارا	مستخدما لبياناتالمالية			مة العادلة
N	Valide	30	30	30	30
	Manquante	0	0	0	0
Moyenne		2.9000	2.2000	1.9333	2.3667
Médiane		2.0000	2.0000	2.0000	3.0000
Ecart-type		.92289	.80516	.82768	.76489
Somme		57.00	66.00	58.00	71.00
Centiles	25	1.0000	1.7500	1.0000	2.0000
	50	2.0000	2.0000	2.0000	3.0000
	75	3.0000	3.0000	3.0000	3.0000

من شروط تطبيق القيمة العادلة توفر سوق نشط فهل توجد سوق جزائرية تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي و تأثير الاحتكارات .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
Valide غير موافق	14	46.7	46.7	46.7
محاييد	5	16.7	16.7	63.3

موافق	11	36.7	36.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

يتطلب إعداد و عرض القوائم وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
غير موافق	7	23.3	23.3	23.3
محاييد	10	33.3	33.3	56.7
موافق	13	43.3	43.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

القياس وفق القيمة العادلة أقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	11	36.7	36.7	36.7
محاييد	10	33.3	33.3	70.0
موافق	9	30.0	30.0	100.0
Total	30	100.0	100.0	

تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية يسمح من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	4	13.3	13.3	13.3
محاييد	9	30.0	30.0	43.3
موافق	17	56.7	56.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

عدم وجود معايير محاسبية محلية وتبني المشرع الجزائرية للمعايير المحاسبية الدولية يسهل من استخدام القيمة العادلة .

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
غير موافق	5	16.7	16.7	16.7
محاييد	9	30.0	30.0	46.7
موافق	16	53.3	53.3	100.0
Total	30	100.0	100.0	

Statistiques

M3

N	Valide	30
	Manquante	0
Moyenne		2.3 6666
Médiane		2.1000
Ecart-type		.47585
Somme		65.00
Centiles	25	1.9500
	50	2.1000
	75	2.4500

M3

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumuli
1.20	1	3.3	3.3	3.3
1.40	3	10.0	10.0	13.3
1.80	3	10.0	10.0	23.3
2.00	8	26.7	26.7	50.0
2.20	3	10.0	10.0	60.0
2.40	5	16.7	16.7	76.7
2.60	2	6.7	6.7	83.3
2.80	3	10.0	10.0	93.3
3.00	2	6.7	6.7	100.0
Total	30	100.0	100.0	

ANOVA

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne descarrés	F	Signification
Inter-groupes	0.069	2	0.034	0.277	0.760
M1 Intra-groupes	3.350	27	0.124		
Total	3.419	29			

ANOVA

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	0.114	2	.057	.482	.623
M2 Intra-groupes	3.191	27	.118		
Total	3.305	29			

ANOVA

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	.177	2	.088	.374	.692
M3 Intra-groupes	6.390	27	.237		
Total	6.567	29			

الصفحة	الفهرس
II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
IX	الملخص
أ-هـ	المقدمة العامة
	الفصل الأول: محاسبة القيمة العادلة
	تمهيد
2	
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي نحو القيمة العادلة
3	المطلب الأول: نموذج محاسبة التكلفة التاريخية
3	الفرع الأول: مفهوم نموذج التكلفة التاريخية
4	الفرع الثاني: : مبررات التحول من منهج التكلفة التاريخية إلى منهج نحو محاسبة القيمة العادلة
5	الفرع الثالث: اهم الانتقادات الموجهة نحو محاسبة التكلفة التاريخية
6	المطلب الثاني: نموذج محاسبة القيمة العادلة
6	الفرع الأول: مفهوم نموذج محاسبة القيمة العادلة
7	الفرع الثاني: نشأة نموذج محاسبة القيمة العادلة
11	الفرع الثالث: : أهمية القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة
11	المطلب الثالث: تقييم نموذج محاسبة القيمة العادلة
12	الفرع الأول: إيجابيات وسلبيات استخدام نموذج محاسبة القيمة العادلة
13	الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة الاستخدام نموذج محاسبة القيمة العادلة
14	الفرع الثالث: أهداف تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة
15	المطلب الرابع: دور محاسبة القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
15	الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

17	الفرع الثاني: أهمية تبني نموذج القيمة العادلة من طرف (SCF) وتأثيرها على جودة الخصائص النوعية للمعلومات محاسبية
20	الفرع الثالث: علاقة محاسبة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
21	المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة
21	المطلب الأول: الدراسات العربية
29	المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية
30	المطلب الثالث: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات الحالية والدراسات السابقة
	الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر
36	تمهيد
37	المبحث الأول: الطريقة و الأدوات
37	المطلب الأول: منهجية الدراسة
37	الفرع الأول: منهج وجمع بيانات الدراسة
37	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
38	المطلب الثاني: الأدوات والأساليب الإحصائية وطريقة القياس
38	الفرع الأول: أداة الدراسة
40	الفرع الثاني: صدق وثبات وأداة الدراسة
41	المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة
41	المطلب الأول : تحليل البيانات الخاصة بالسّمات الشخصية لعينة الدراسة
41	الفرع الأول : التحليل حسب متغيرات الدراسة
44	المبحث الثالث : النتائج المتوصل إليها ومناقشتها
44	المطلب الأول : تحليل النتائج المتوصل إليها
48	المطلب الثاني : مناقشة نتائج الاختبارات
49	المطلب الثالث: التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
51	خلاصة الفصل
54	الخاتمة
58	قائمة المصادر والمراجع
62	الملاحق

