



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

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير
تخصص: محاسبة مالية
بعنوان:

دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق
القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر-

من إعداد المترشح: هشام شلغام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/05/30

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	المركز الجامعي اليزي	أستاذ	الأستاذ الدكتور: هواري سويسي
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	أستاذ	الأستاذ الدكتور: محمد زرقون
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ	الأستاذ الدكتور: محمد عجيلة
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر ^١	الدكتور: عبد الحق بوقفتة
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر ^١	الدكتور: فؤاد صديقي
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر ^١	الدكتور: محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2018_2019



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

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير
تخصص: محاسبة مالية
بعنوان:

دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق
القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر-

من إعداد المترشح: هشام شلغام

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2019/05/30

أمام اللجنة المكونة من السادة:

رئيسا	المركز الجامعي اليزي	أستاذ	الأستاذ الدكتور: هواري سويسي
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	أستاذ	الأستاذ الدكتور: محمد زرقون
مناقشا	جامعة غرداية	أستاذ	الأستاذ الدكتور: محمد عجيلة
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر ¹	الدكتور: عبد الحق بوقفة
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر ¹	الدكتور: فؤاد صديقي
مناقشا	جامعة الوادي	أستاذ محاضر ¹	الدكتور: محمد الهادي ضيف الله

السنة الجامعية: 2018_2019

علم العليم و عقد العقول إختلفا

من ذا الذي فيهما قد أحرز الشرفا

السلم قال أنا أحرزت غايته

و العقد قال أنا السرحمن ببي عسرفا

فأفصح السلم إفصاحا وقال له

بأين الله في قرآنه أتصفا

فأيقن العقل أن العلم سيده

فقبل العقل رأس العلم وإنصرفا

الإهداء

إلى حكمتي وعلمي ... إلى أدبي وحلمي... إلى طريقي المستقيم ... إلى طريق الهداية... إلى من أرضعتني الحب والحنان ... إلى رمز الحب وبلسم الشفاء ... إلى القلب الناصع بالبياض ... إلى ينبوع الصبر والتفاؤل والأمل. إلى بسملة الحياة وسر الوجود ... إلى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي.

إلى كل من في الوجود بعد الله ورسوله ... إلى أغلى الحبايب

***** أمي الحبيبة الغالية *****

إلى من جرع الكأس فارغاً ليستقيني قطرة حب ... إلى من كلت أنامله ليقدّم لنا لحظة سعادة ... إلى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم ... إلى القلب الكبير يا من أحمل اسمك بكل فخر

**** والدي العزيز ****

إلى زوجي وذريتي ... إلى قرّة عيني ... إلى من بهم ازدانت الحياة ... إلى من آنسوني وساندوني ... إلى من أزاحوا التعب عني ... إلى من رسموا البسمة في وجهي.

*** عائلتي الصغيرة ***

إلى سندي وقوتي وملاذي بعد الله ... إلى من آثروني على أنفسهم ... إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من علموني علم الحياة ... إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة.

** إخوتي **

إلى من سأفتقدهم وأتمنى أن لا يفتقدوني... إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني... إلى من أعرفهم ويعرفوني إلى من أتمنى أن تبقى صورهم في عيوني... إلى من جعلهم الله أخوتي في الله و من أحببتهم فيه.

* أصدقائي وزملائي *

إلى كل من سقط من قلبي سهوا ... إلى أمتي الحبيبة (الأمة الإسلامية)... أهدي هذا العمل.

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين حمداً يوافي نعمه وتوفيقه لي بإتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ الفاضل محمد زرقون لقبوله للإشراف على أطروحتي وعلى المرافقة العلمية ومتابعته ومواصلته بالنصح الدائم لي، وأسأله الله أن يجزيه عنا كل خير ويديم الصحة عليه.

كما أتقدم بأسمى آيات الشكر والامتنان والتقدير والمحبة إلى من ساعدونا في إتمام هذا العمل من قريب أو من بعيد بالنصائح والتوجيهات و لكل الذين بذلوا كل جهدٍ وعطاء لكي أصل إلى هذه اللحظة.

دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

-دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر-

المخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتحديات التي تواجهها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، وذلك من خلال معرفة مستوى التطبيق ومدى ملائمة هذه العوامل لتطبيق القيمة العادلة ومعرفة طبيعة العلاقة بينهما، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لمعالجة إشكالية الدراسة وتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 112 فرد بين مهنيين وأكاديميين وتم الإبقاء على 106 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية متمثلة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي بالإضافة إلى برنامج (SPSS v25) وقد توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، كما أوصت بضرورة تحسين بيئة العوامل المؤسسية وهذا من أجل تحسين استخدام القيمة العادلة بشكل أفضل.

الكلمات المفتاح: قيمة عادلة؛ عوامل مؤسسية؛ بيئة محاسبية جزائرية؛ نظام محاسبي مالي؛

study the institutional factors affecting the application of fair value in the Algerian accounting environment

-Field Study of a sample of academics and professionals to the case Algiers--

Abstract:

The objective of This study is to probe the Most important factors affecting the application of fair value in the Algerian accounting environment, and the challenges faced by academics and professionals. Moreover, the study aims to identify the level of application and the suitability of these factors in order to apply the fair value and find the nature of the relationship between them. To address the problem of the study, a questionnaire was distributed as part of the applied study on a sample of 112 individuals (professionals and academics) and 106 respondents were retained, the researcher used a number of statistical methods namely the descriptive and inferential and inductive statistics using SPSS v25 software. We found that there is a positive and moderate positive correlation between the level of application of fair value and institutional factors. It also recommended that the institutional environment should be improved in order to better optimize the use of fair value.

Keywords: faire value; institutional factors; Algerian accounting environment; financial accounting system

قائمة المحتويات

الصفحة

البيان

	الإهداء
	شكر وتقدير
IIV	ملخص الدراسة
IX	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
IIX	قائمة الأشكال البيانية
IIIX	قائمة الملاحق
XVI	قائمة الرموز والاختصارات
أ- و	المقدمة
الفصل الأول: القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة	
02	مدخل
03	المبحث الأول: مدخل للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة
27	المبحث الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة فيها
43	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: الدراسة التحليلية للدراسات السابقة	
45	مدخل
46	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
71	المبحث الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة
86	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لتأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	
88	مدخل
89	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
106	المبحث الثاني: عرض النتائج والمناقشة
139	خلاصة الفصل
141	الخاتمة
148	المراجع
156	الملاحق
181	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
34	متوسط معدل التضخم خلال 2018/2017	01.1
71	أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	01.2
91	الاستبانات الموزعة على مجتمع الدراسة	01.3
91	مجموع الاستبانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي	02.3
92	توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	03.3
93	توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي	04.3
94	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة	05.3
94	توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	06.3
95	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع	07.3
95	توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل	08.3
96	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع المنصب في المؤسسة	09.3
97	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع المؤسسة محل العمل	10.3
100	مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة	11.3
101	تقسيم فقرات المحاور وأجزاء محاور الاستبانة	12.3
102	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة للمقياس الأول	13.3
103	نتائج معامل صدق أداة الدراسة للمقياس الأول	14.3
103	نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة للمقياس الثاني	15.3
104	نتائج معامل صدق أداة الدراسة للمقياس الثاني	16.3
106	تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح	17.3
107	واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	18.3
109	مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة	19.3
110	مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة	20.3
111	مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة	21.3
113	مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة	22.3
114	واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية	23.3

115	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي	24.3
116	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي	25.3
118	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني	26.3
119	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني	27.3
120	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية	28.3
121	نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية (الاستبانة)	29.3
122	نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية (المقابلة)	30.3
123	نتائج مدى وجود إجراءات متخذة من طرف الوزارة حول تطبيق القيمة العادلة	31.3
125	نتائج اختبار شايبرو-وليك للخبرة المهنية	32.3
127	نتائج اختبار ليفني للتجانس للخبرة المهنية	33.3
127	نتائج اختبار ANOVA للخبرة المهنية	34.3
128	جودة توفيق النموذج بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة	35.3
128	معنوية النموذج الكلية	36.3
129	المعنوية الجزئية للنموذج	37.3
129	اختبار إعتدالية البواقي	38.3
132	معادلة النموذج بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي والقانوني	39.3

رقم الصفحة	عنوان الأشكال البيانية	رقم الشكل
116	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي	01.3
117	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي	02.3
118	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني	03.3
119	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني	04.3
120	العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية	05.3
125	اختبار الاعتدالية لفئة أقل من 5 سنوات خبرة	06.3
126	اختبار الاعتدالية لفئة من 5-10 سنوات خبرة	07.3
126	اختبار الاعتدالية لفئة الأكثر من 10 سنوات خبرة	08.3
130	التوزيع الطبيعي للبواقي	09.3
130	دالة الارتباط الذاتي للبواقي	10.3
131	درجة تجانس البواقي	11.3

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
156	نموذج الاستبانة باللغتين (العربية - الفرنسية)	01
162	نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة	02
164	نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاور أداة الدراسة	03
165	نتائج إجابات المستجوبين حول واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	04
165	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة	05
166	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة	06
166	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة	07
167	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة	08
167	نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة	09
168	نتائج طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية	10
172	نتائج نموذج العلاقة بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة	11
175	نتائج فروقات إجابات حسب الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة	12
178	نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة باستخدام أداة المقابلة	13
179	قائمة الأساتذة المحكمين	14

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
IVSC	International Valuation Standards Council	مجلس معايير التقييم الدولية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
ISA	International Standards on Auditing	المعايير الدولية للتدقيق
IFRS13	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

المقدمة

1- طرح إشكالية الدراسة.

لقد تم الاعتماد على التكلفة التاريخية كمبدأ سائد للقياس المحاسبي لفترة طويلة من طرف المؤسسات الاقتصادية، ونظراً للانتقادات والعيوب التي وجهت لهذا الأسلوب في القياس وسعيًا إلى توفير المعلومات المحاسبية وفقاً للمواصفات اللازمة لمقابلة متطلبات كافة مستخدمي تلك المعلومات، برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي من خلال الجمعيات المهنية المتخصصة في مجال المحاسبة، والتي أصدرت في هذا الإطار جملة من المعايير التي تركز في مضمونها على القياس والإفصاح بالقيمة العادلة.

ويعتبر موضوع القياس والإفصاح بالقيمة العادلة من المواضيع التي حظيت بالاهتمام على المستوى الأكاديمي العلمي وحتى التطبيقي على مستوى المؤسسات الاقتصادية، وذلك من منطلق أن نموذج القيمة العادلة يساهم في توفير المعلومة الملائمة لترشيد عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى زيادة جودة المعلومة المحاسبية مما يؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للتقارير المالية، إلا أن تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفر المناخ المناسب والملائم للحصول على النتيجة المرجوة من استخدام هذا النموذج.

ومن جهة أخرى جاء النظام المحاسبي المالي بديل آخر من بدائل القياس المحاسبي المستخدمة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية إضافة للتكلفة التاريخية ويتعلق الأمر بنموذج القيمة العادلة، وهذا تماشياً مع معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول التي توجهت نحو تطبيق هذا النموذج، إلا أن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر يتطلب توفر المناخ المناسب والعوامل المساعدة على تطبيقه بشكل سليم، إضافة إلى تحدي بعض العوائق والصعوبات المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

تكمن مشكلة الدراسة في معرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة بالإضافة إلى صعوبة تطبيق طريقة القيمة العادلة في الواقع، وما مدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم القيمة العادلة والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية، وعليه من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

- ما مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟.

2- الإشكاليات الفرعية:

بغرض دراسة الإشكالية الرئيسية للدراسة تم تقسيمها إلى إشكاليات فرعية على النحو التالي:

- ما مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- ما مدى ملائمة العوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

- ماهي طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) المؤثرة على ذلك؟
- ماهي أهم عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- هل هناك إجراءات كافية متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بالقيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح؟
- هل توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ لإجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق القيمة العادلة تعزى للخصائص الشخصية للعينة (سنوات الخبرة)؟

3- فرضيات الدراسة:

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة، وكانت فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- الفرضية الرئيسية الأولى: مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دون المتوسط؛
- الفرضية الرئيسية الثانية: العوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الفرضية الفرعية الأولى: البيئة الاقتصادية الجزائرية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة؛
- الفرضية الفرعية الثانية: البيئة الثقافية الجزائرية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة؛
- الفرضية الفرعية الثالثة: البيئة القانونية الجزائرية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة؛
- الفرضية الفرعية الرابعة: البيئة المهنية الجزائرية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة؛
- الفرضية الرئيسية الثالثة: توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية):
- الفرضية الفرعية الأولى: توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي؛
- الفرضية الفرعية الثانية: توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي؛
- الفرضية الفرعية الثالثة: توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني؛
- الفرضية الفرعية الرابعة: توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني؛
- الفرضية الرئيسية الرابعة: توجد عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الفرضية الرئيسية الخامسة: لا توجد هناك إجراءات فعالة متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح؛

- **الفرضية الرئيسية السادسة:** لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ لإجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق القيمة العادلة تعزى للخصائص الشخصية للعينة (سنوات الخبرة)؛

4- مبررات اختيار الموضوع:

- تكمن مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:
- محاولة البحث ومعرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة؛
- معرفة مكانة نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- محاولة التعرف على الخلفية النظرية لمعيار القيمة العادلة؛
- الدفع بمسيرة الإصلاح المحاسبي في الجزائر فيما يخص استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- التحولات التي شاهدها المعايير المحاسبية والاهتمام المتزايد بمدخل القيمة العادلة ومقارنتها بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس والإفصاح؛

5- أهمية الدراسة:

- تنبع أهمية هذه الدراسة في أن القيمة العادلة تعد أحد أهم بدائل القياس المحاسبي وأحد أدوات القياس الأكثر جدلاً في البيئة المحاسبية، كما أن أهمية هذه الدراسة ستبحث في أهم العوامل المؤسسية المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمحاسبي، وتسلط الضوء على محاسبة القيمة العادلة المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية المقدمة وأثر ذلك على جودة التقارير المالية للمؤسسات الاقتصادية.

6- أهداف الدراسة:

- يتمثل الهدف من هذه الدراسة في ما يلي:
- تسليط الضوء على مفهوم القيمة العادلة؛
- إبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفقاً للنظام المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية؛
- معرفة مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- معرفة مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الوقوف على أهم العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة؛
- الوقوف على أهم معوقات تطبيق القيمة العادلة؛
- إلقاء الضوء على أهم الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية اتجاه تطبيق القيمة العادلة؛

7- حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وهي كما يلي:

- **الحدود المكانية:** من خلال الدراسة الميدانية التي تم فيها معالجة إشكالية مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في 18 ولاية عبر التراب الوطني.
- **الحدود الزمانية:** طبقت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة 2017/2018.

8- الدراسات السابقة:

بعد إطلاعنا على عدة دراسات والتي تناولت في موضوعها عن القيمة العادلة فإننا سنتقصر عن استعراض الدراسات الحديثة نسبيا التي تخدم الدراسة، محاولا في ذلك استعراض أهدافها ومتغيراتها، وأهم نتائجها، ولذلك تم تخصيص فصل من هذه الدراسة الفصل الثاني، حيث تم من خلاله توضيح الدراسات النظرية والعملية (التجريبية) السابقة المرتبطة بالموضوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في كل من الجزائر والدول العربية وكذا الأجنبية، كما تم في هذا الإطار استعراض مميزات الدراسة الحالية وموقعها من الدراسات السابقة.

9- منهج الدراسة والأدوات المستخدمة:

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة في دولة الجزائر، تم الاعتماد على المنهج الوصفي في شقه النظري، إذ تم الاطلاع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي والقيمة العادلة والبيئة الجزائرية، وطبق المنهج الاستقرائي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي) في تحليل الاستبانة، وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس وبيان نتائج الدراسة عن طريق برنامج SPSS v25 بهدف التعامل معها في إختبار الفرضيات.

10- صعوبات الدراسة:

- تمثلت صعوبات الدراسة التي واجهتنا في الدراسة فيما يلي:
- غياب المراجع والدراسات التي تناولت نظريات القيمة العادلة؛
 - غياب الدراسات المتعلقة بدراسة أحد العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة؛
 - عدم الالتزام بمواعيد إجراء المقابلة من بعض الأطراف؛
 - الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض المؤسسات التي رفضت إجراء المقابلة وعدم الإجابة على الاستبانة؛

11- هيكل الدراسة

للإحاطة بجوانب الموضوع وتحقيق أهداف الدراسة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة بصورة واضحة، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث تم التطرق في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة وتم التعرض في المبحث الأول إلى مدخل للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة، وفي المبحث الثاني تناولنا القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة فيها، أما في الفصل الثاني تم التطرق إلى الدراسات السابقة والتي تم تقسيمها إلى مبحثين تناولنا فيهما عرض للدراسات وإبراز موقع الدراسة من الدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فقد خصص للدراسة الميدانية وقسم هو الآخر إلى مبحثين، المبحث الأول تناول الطريقة والأدوات المستخدمة والمبحث الثاني دراسة النتائج والمناقشة.

الفصل الأول

القياس والإفصاح المحاسبي

للقيمة العادلة

مدخل:

تعد طريقة القياس وفق القيمة العادلة من بين الطرق المستخدمة في عملية القياس المحاسبي، والتي جاء استخدامها والتوجه إليها لعجز التكلفة التاريخية عن مسايرة التغيرات والظروف الاقتصادية المتسارعة، وذلك لان القياس يعد أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، وطريقة القياس المستخدمة لها أهمية كبيرة وتأثير على القوائم المالية، وبالتالي التأثير على قرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية.

وعليه نادى العديد من الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية بضرورة التوجه لاستخدام نموذج القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المحاسبي وتوفير البيئة المناسبة لهذا النموذج، حيث تبنت العديد من البيئات الدولية نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح، وتعد البيئة المحاسبية الجزائرية من بين هذه البيئات التي تبنت تطبيق القيمة العادلة للقياس والإفصاح المحاسبي من خلال النظام المحاسبي المالي والتنظيم الصادر عن بنك الجزائر.

وعليه من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل والذي تم تقسيمه إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مدخل للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة.
- المبحث الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة فيها.

المبحث الأول: مدخل للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة

إن تعدد أساليب القياس المحاسبي واختلافها كان له الأثر البارز على القوائم المالية، إلا أن أسلوب القيمة العادلة يعد النموذج الذي حظي بالقبول لدى العديد من المنظمات المهنية المهتمة بصياغة المعايير، حيث نادت هذه المنظمات باستخدامه كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، وعليه مما سبق سنخرج في هذا المبحث على أهم الأدبيات النظرية المتعلقة بالقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة.

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة

نستعرض في هذا المطلب القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وانعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية.

الفرع الأول: القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وأهميته

تعد القيمة العادلة كأحد بدائل القياس المحاسبي الذي حظي باهتمام كبير خلال السنوات الأخيرة من طرف الهيئات والمنظمات المحاسبية العالمية وكذا المحاسبين محاولين الخروج من القياس بالتكلفة التاريخية، حيث راح العديد منهم ينادي باستخدام القيمة العادلة بديلا عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، من خلال هذا الفرع سنتناول مفهوم القيمة العادلة في الفكر المحاسبي ومدى أهميته.

أولاً: القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وأسباب التوجه

منذ فترة طويلة والفكر المحاسبي يتأرجح بين نموذجين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والتقييم، ويرجع ذلك في الأساس إلى الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، وخاصة الملائمة و الموثوقية، حيث ينظر إلى التكلفة التاريخية على أنها أكثر موثوقية وموضوعية، بالمقارنة بالقيمة العادلة وخاصة في الحالات التي لا توجد فيها سوق نشطة للأصول أو الخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة هذا من جهة، ومن جهة أخرى ينظر إلى معلومات القيمة العادلة على أنها أكثر ملائمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة، ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من الخاصيتين الملائمة والموثوقية، لذلك فإنه في بعض الحالات والظروف يتم تفضيل نموذج التكلفة التاريخية، وفي ظروف أخرى يتم تفضيل نموذج القيمة العادلة، لذلك ظهرت بعض الآراء التي اقترحت بتقديم نموذج مختلط يجمع بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ورغم التمسك بالتكلفة التاريخية إلا أنه مع بداية التسعينات بدأت الجهات التي تضع المعايير في الولايات المتحدة الأمريكية

وعلى المستوى الدولي الاهتمام بنموذج القيمة العادلة واستخدامها كوسيلة للإثبات والقياس في الدفاتر، وهو ما توج بالمعيار الأمريكي رقم 133 ولم يقتصر الأمر على ذلك بل إن نموذج القيمة العادلة بدأ يعمل به بشكل كبير وكبديل للتكلفة التاريخية، ويتصدر واجهة مضمون المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثاً¹.

إن حقيقة التكلفة التاريخية للأصل التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه (لحظة التبادل)، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك كونها تمثل القيمة العادلة لهذا الأصل وقت التبادل، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة العادلة للأصل شيئاً من الماضي الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمة الأصل الحالية، ومن هنا بدأت انتقادات لم تنتهي لمبدأ التكلفة التاريخية، حيث إن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير قيمة الوحدة الاقتصادية بتغير الظروف في الحالات المختلفة، ونتيجة لذلك كان على المحاسبة أن تبحث عن بديل أفضل يتلاءم وتغير هذه الظروف ومن هنا ظهرت القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية، وذهب أنصار القيمة العادلة بتبرير إتباعها بالرغم من الانتقادات الموجه لهم من قبل أنصار التكلفة التاريخية ولعل أهم المبررات ما يلي²:

- إن القياس وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تتطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها؛
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار؛
- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقاً للتكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة؛
- إن القياس المحاسبي وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيهية للأداء وبناء التوقعات المستقبلية؛
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات أهمها اتخاذ قرارات خاطئة سواء من الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية؛ ومن ناحية أخرى، يعد منحج القيمة العادلة الأكثر حاذبية لدى المهنيين 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 بيانات تكون موثوقة في البداية، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث لأنها تكتفي بالإبلاغ عن

¹ بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منحج القيمة العادلة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، ص 96.

² حضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة-بالنظر على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 6، سنة 2014، ص 1648 - 1649.

السجل التاريخي للأصول والخصوم دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما إن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات عند إتباع النسق، في حين إن التكلفة التاريخية تشتمل على سلسلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة، التي لا يمكن إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة، بالإضافة إلى ذلك تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية العامة.

- ويرى الباحث أن التوجه لاستخدام أسلوب القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي لسببين رئيسيين هما:
- البحث عن المعلومة ملائمة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة؛
 - البحث عن بيانات مالية تعكس بدقة الوضعية المالية للمؤسسة بهدف تعزيز مبدأ الشفافية؛

ثانيا: أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي

- وتتمثل أهمية القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في¹:
- استخدامها يكون أكثر دقة وملاءمة من نموذج التكلفة التاريخية، لأنها تقيس مدى قدرة المؤسسة على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛
 - تعكس التغيرات في الحالة المالية للمؤسسة والناجمة عن التقلبات في معدلات الفوائد وأسعار الصرف وأثرها على أسعار الأسهم، وكذلك توضيح مقدار التغيرات في عوائد الأسهم المرتبطة بها؛
 - تقلل من مشكلة المكاسب الوهمية للأصول المالية ذات الجودة المرتفعة والتي تعتبرها المؤسسات مكاسب حقيقية، بينما تحتفظ بالأصول المالية ذات الجودة المنخفضة لتجنب خسائر محققة؛
 - تحسن جودة ودقة المعلومات المتعلقة بحقوق الملكية الواردة بالقوائم والتقارير المالية المنشورة؛
 - تساعد المستثمرين على تقييم أداء إستراتيجيات المؤسسات في إدارة إستثمارهم المالية، وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية؛
 - أصبح الاقتصاد أكثر حركة نسبة لتطور السوق، وبالتالي يصعب التنبؤ بظروفها المستقبلية، مما أدى إلى زيادة رغبة المستثمرين لمعرفة الثروة الحالية الكامنة في الموجودات الخاصة بالشركات التي تم الاستثمار فيها، وبالتالي فإن ذلك مدعاة لتطبيق القيمة العادلة؛
 - انهيار كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا في بداية القرن الحادي والعشرين بسبب تقييم أصولها الذي لم يأخذ بمفهوم القيمة العادلة، بالإضافة إلى عوامل أخرى متعلقة بالإفصاح والشفافية، وقد أدى ذلك إلى انتقاد مهنة المحاسبة و واضعي المعايير المحاسبية؛

¹ إبراهيم يعقوب إسماعيل وآخرون، إمكانية تطبيق نماذج القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، سنة 2016 ص 8.

- وضع العديد من القوانين والتشريعات في الولايات المتحدة الأمريكية تتعلق بعضها بالحوكمة والبعض بتنظيم أسواق الأوراق المالية وغيرها، تدعو إلى دراسة وتطبيق معايير القيمة العادلة؛
- تعتبر أكثر ملاءمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة وتسهل تقييم أداؤها الماضي والتوقعات المستقبلية؛

الفرع الثاني: القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المحددات، المزايا)

أولاً: مفهوم وأهداف استعمال القيمة العادلة

1- مفهوم القيمة العادلة:

طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي IFRS13 يعرف القيمة العادلة على أنها السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع الأصل أو دفعه لتحويل التزام. بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس¹، وهو ذات التعريف الوارد في المعايير المحاسبية الأمريكية، حيث عرفت القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي سيكون مستلم من بيع أحد الأصول أو المدفوعة لسداد التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس².

كما حددت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين مفهوم القيمة العادلة في العديد من معايير المحاسبة التي أصدرتها على غرار المعيار الدولي 39 الذي يعرف القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية إلتزام بين أطراف مطلعة و راغبة تعمل في ظل ظروف السوق العادية³.

كما يعرفها البعض الأخر على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة به أصل أو تسوية التزام صادر بين طرفين وعلى استعداد تام ولديهم معلومات كافية عن الصفقة"⁴.

أما لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) فقد عرفت في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: "هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة"⁵.

¹.IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.p 01.

².IAS Plus 18/01/2018 à 21, 35 <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

³.Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemag. HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010, p 05.

⁴.Association d'économie financière 18/01/2018 <http://www.aef.asso.fr>

⁵.هوام جمعة وآخرون، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، اسطنبول، تركيا، أيام 11/09 سبتمبر 2013، ص 9.

- يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية¹:
- الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛
 - أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكروهة ودون تحت أي ضغط؛
 - الأطراف المتعاقد مطلعة على كل الحقائق والمعلومات الأساسية والهامة وذات الصلة بالصفقة؛
 - الظروف التي تتم فيها الصفقة تكون طبيعية وعادية (لا يكون البائع مثلاً مجبرا على البيع أو مثلاً في حالة التصفية....)؛

2- أهداف استعمال القيمة العادلة:

- إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لاتخاذ القرارات الاقتصادية، ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام وتهدف إلى²:
- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد ميزانية المركز المالي، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة أن مفهوم القيمة العادلة يكون مبنيا على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود؛
 - إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
 - يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛
 - تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة؛
 - إن القيمة العادلة لها القدرة التنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛
 - إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة الواسعة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية؛
 - تمكين المؤسسة من قياس أدائها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:
 - صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛
 - إدارة وقياس المخاطر؛

¹ هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2015، ص 16.15، غير منشورة.

² يوسف أحمد العوض عبد الرحمن، القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2015، ص 30.

- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة؛

ثانياً: محددات ومزايا استعمال القيمة العادلة

1- محددات استعمال القيمة العادلة:

- هنالك العديد من الانعكاسات السلبية التي يعكسها تطبيق منحج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح ومنها ما يأتي¹:
- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة إلى إتباع أسس قياس متباينة، حيث تعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلباً مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق كفي؛
 - من أهم السلبيات التكلفة الكبيرة التي ستقع على كاهل الشركة لتطبيق القيمة العادلة، حيث أن نظام الشركة المحاسبي قد صمم للتعامل مع مدخلات النظام وفقاً للتكلفة التاريخية، ولتمكنه من التعامل معها وفقاً للقيمة العادلة يتحتم على إدارة الشركة إعادة برمجة نظامها، فهل تستطيع الشركات ذات الحجم المتوسط والصغير تحمل تلك التكلفة وضمان بقاء منتجاتها منتجات منافسة مع الشركات الكبيرة؛
 - الضعف النسبي في الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم؛
 - إن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها، فضلاً على أن ذلك يتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية؛
 - قد يؤدي اعتماد أساس القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال كبير للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
 - من أهم الأمور السلبية في تطبيق منحج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح هو أن تصنيف الأدوات المالية ضمن المجموعات الأربعة التي ينص عليها المعيار وهي تصنيف لا تحكمه قيود محددة سوى توجهات الإدارة نفسها فيما يتعلق بالغاية التي تستخدم تلك الأدوات لأجلها، وبالتالي فإن ذلك يعطي الإدارة مجالاً جيداً للتلاعب والتضليل إن أرادت ذلك، كأن تصنف بعض الأدوات المالية ضمن الأدوات المحتفظ بها إلى حين الاستحقاق وذلك لإظهارها بقيمة التكلفة، علماً بأن نية الإدارة تكون مبيتة بالاحتفاظ بها لغايات المتاجرة، وبالتالي تستطيع إبعادها عن القيمة العادلة واستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية؛

¹ إبراهيم عبد موسى السعيري و آخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، سنة 2012، ص 230.

2- مزايا استعمال القيمة العادلة:

- يعد مدخل القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ويهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات¹:
- تساعد القيمة العادلة في قياس الدخل وفقاً لمفهومه الاقتصادي نظراً لأخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يجد تطبيق القيمة العادلة من مقدرة الشركة على التلاعب بالأرباح الصافية؛ لأن الأرباح والخسائر الناتجة عن تغير قيم الأصول والخصوم يتم تسجيلها خلال الفترة التي حصلت فيها وليس عند تحققها كنتيجة للصفقات الفعلية؛
- تراعي القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- تُعدّ القيمة العادلة أكثر ملاءمة لإجراء التحليلات المالية ومن ثم تشكل أساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات المالية؛
- تساعد القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات نظراً لمقدرتها على توحيد الممارسات المحاسبية؛
- تسمح محاسبة القيمة العادلة للشركات بعرض القيم الأكثر حداثة ودقة وقابلية للمقارنة؛ وذلك مقارنة مع القيم التي تعرض وفقاً لأسس القياس البديلة؛
- تمكن محاسبة القيمة العادلة للشركات من عرض المبالغ المحدثة على أساس قانوني؛
- الأرباح والخسائر الناتجة عن التغيرات في تقديرات القيمة العادلة تدل على الأحداث الاقتصادية التي منها تجد الشركات والمستثمرون أيضاً سبباً مقنعاً للإفصاح الإضافي؛
- يؤدي تطبيق محاسبة القيمة العادلة إلى المحافظة على رأس المال وذلك لأنها تسمح بالاعتراف بالانخفاض في قيمة الأصول؛

الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية

تعد المعلومات الجيدة تلك المعلومات التي تفيده في ترشيد القرارات، حيث أن هذه المعلومات تحتوي على بعض الخصائص والصفات لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي (الملاءمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة). ومن خلال الخصائص النوعية للمعلومات سنتناول انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على هذه الخصائص وفق الآتي:

¹ عماد سليمان، محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، سنة 2015، ص 20.

أولاً: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الموثوقية والملائمة:

1- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الموثوقية:

حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة وتمتلك المعلومات خاصية الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول. هذه الخاصية تتحقق من خلال الخصائص الفرعية الآتية¹:

- التمثيل الصادق؛

- إمكانية التحقق من المعلومات؛

- الحيادية؛

إن تحديد قيم الأصول لا تقف عند معرفة أسعار شرائها بل عند ظهورها في القوائم المالية التي تظهر القيم النهائية للأصول والتي يفترض أن تكون معبرة عن القيمة الحقيقية لها وإن قيم هذه الأصول لم تكن لتظهر في صورتها النهائية قبل أن يمضي عليها مجموعة من الأحكام والتقديرية تقوم بها الإدارة منذ امتلاك الأصل وحتى إعداد القوائم المالية.

إن القياس المحاسبي قياس (بالقيم الحقيقية) في تاريخ حدوث عناصر القوائم المالية، فإن تغير هذه القيم لاحقاً بمرور الوقت يؤدي إلى أن القياس المحاسبي ونتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم الأمس، من جهة أخرى فإن التجميع الذي يقوم به المحاسب لقيم عناصر القوائم المالية المتباينة يجعل هذا التجميع بدنانير مختلفة القيم.

إن الدليل الموضوعي المتمثل في المستندات المكتوبة سرعان ما تصبح مخالفة للحقيقة بمرور الزمن، ويؤكد إن قيم الأصول الواردة في قائمة المركز المالي تمثل تجميع للأسعار في أوقات مختلفة، وهي بهذا مختلفة عن أسعار الوقت التي تعد فيه قائمة المركز المالي، وان تجميع هذه الأسعار مع بعضها البعض أشبه ما يكون بجمع الدولارات وروبلات ولبيرات وجنيهات ودنانير مع بعضها البعض، بحيث يمثل المجموع الناتج القيمة التي لا معنى لها².

¹. رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 42، جويلية 2009، ص 35.

². زيد عائد مردان وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 25، الفصل الرابع، سنة 2013، ص 232.

2- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الملائمة:

- 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 تقييماتهم الماضية، ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توفر مجموعة من الخصائص الفرعية هي¹:
- وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب (التوقيت الملائم)؛
 - أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤية؛
 - أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكس؛

إن التقييم المستند إلى القيمة العادلة يحقق مبدأ الملائمة للمستخدمين كافة، بمعنى أن المعلومات التي تعدها القيمة العادلة تحقق رغبات فئات المستخدمين كافة في الحصول على معلومات ملائمة تساعد في اتخاذ القرارات، وليس فقط رغبات المستثمرين فهي متسقة ومتوافقة مع احتياجات الإدارة والمقرضين والمالكين المستقبليين والمالكين الحاليين وبعض المؤسسات الحكومية والهيئات المالية وغيرها، إذ أن تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي يسعى لتقديم المعلومات إلى جميع المستفيدين من دون التركيز على طرف دون الآخر وفي هذا الأمر تتضح المنهجية التي نشأت عليها نظرية القيمة العادلة، إن المعلومات المقدمة التي تظهر عند تطبيق القيمة متسقة مع تلك المطلوبة من قبل كل من الإدارة المقرضين المحللين الماليين المهتمين بشؤون المشروع وحتى مع المشروع ذاته وبالتالي يتم تحقيق خاصية الملائمة لكافة الأطراف².

ثانيا: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على قابلية المقارنة وقابلية الفهم

1- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على قابلية المقارنة:

يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمؤسسة على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمؤسسات المختلفة من أجل التقييم النسبي لمركزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي، ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المتشابهة والإفصاح عنها يجب أن يتم على أساس ثابت على مرور الزمن ضمن المؤسسة وبطريقة متماثلة في كل المؤسسات³.

إن معلومات القيمة العادلة تسمح بإجراء المقارنات بين الأصول التي تشترك بصورة جوهرية في الخصائص الاقتصادية وذلك بصرف النظر عن الغرض من حيازتها وتوقيت إصدارها واقتنائها ومصدرها

¹ رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 34.

² زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 231.

³ رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 37.

ومقتنيها، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة توفر أساساً حياً لتقييم كفاءة الإدارة، وذلك عن طريق تحديد آثار قراراتها الخاصة بشراء أو بيع أو حيازة الأصول أو الخاصة بتحمل أو الاحتفاظ أو التخلص من الالتزامات. كما أن القيمة العادلة تحسن إمكانية المقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة والأشياء غير المتشابهة تبدو مختلفة هذا يعني زيادة إمكانية المقارنة بين نتائج الأعمال لهذه السنة مع السنوات السابقة للمؤسسة الاقتصادية وكذلك المقارنة بين هذه المؤسسة الاقتصادية وأخرى مشابهة لها داخل نفس القطاع¹.

2- انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على قابلية الفهم:

إن إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات المعروضة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم من قبل المستخدمين، وتحقيقاً لهذا الغرض يفترض أن لدى المستخدمين بعض المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات المهمة والملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية التي يجب تضمينها التقارير المالية اعتماداً على أنه من الصعب جداً فهمها من قبل المستخدمين العاديين كونها تحتوي بعضاً من التعقيد². إذ يرى مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ومؤيدي محاسبة القيمة العادلة بان التقارير المعدة وفق القيمة العادلة توفر المزيد من البيانات المالية التي تتصف بالقابلية للفهم للمستخدمين مقارنة بمحاسبة التكلفة التاريخية، حيث أنها تعكس بشكل أفضل التغيرات التي تتم في السوق³.

المطلب الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

يتناول في هذا المطلب القياس المحاسبي للقيمة العادلة بالإضافة إلى المعايير المحاسبية ومتطلبات الإفصاح بالقيمة العادلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وفي الأخير إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عنها.

الفرع الأول: القياس المحاسبي للقيمة العادلة.

في هذا الفرع نتطرق فيه إلى القياس المحاسبي من خلال التعريف والأسس العلمية لعملية القياس بالإضافة إلى مستويات ومداخل التقييم بالقيمة العادلة.

¹ زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 233.

² رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص 36.

³ زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 231.

أولاً: القياس المحاسبي (التعريف، الأسس العلمية)

1- تعريف القياس المحاسبي:

يأتي تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبالغ النقدية لعناصر القوائم المالية ليتم الاعتراف بها وتسجيلها في الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج، وهذا ينطوي على اختيار أساس معين للقياس¹.

أما التعريف الصادر عن جمعية المحاسبين الأمريكية عام 1966 ورد فيه ما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة"².

ومنه يمكن القول أن عملية القياس المحاسبي هو تلك الأحداث الاقتصادية التي تم ترجمتها إلى أعداد رقمية في شكل نقدي.

2- الأسس العلمية للقياس المحاسبي:

للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي تتم المقارنة بينها على أساس حلها من³:

- أخطاء التوقيت: تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقارير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى؛
- أخطاء وحدة القياس: ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية؛
- قابلية التفسير: ينبغي أن تصبح القوائم المالية الناتجة قابلة للفهم من حيث المعنى والاستخدام؛
- الملائمة: تعتبر هذه الخاصية هي الأساس الثاني من أسس تقييم بدائل القياس المحاسبي أي ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة في وقتها؛

¹.Discussion Paper, **International Accounting Standards**, November 2005, p18.

² محمد مطر وآخرون، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008، ص 130.

³ تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013، ص 21.

ثانياً: مستويات ومدخل القياس بالقيمة العادلة

1- مستويات القياس بالقيمة العادلة:

- عند استخدام تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلاءم مع خصائص الأصل أو الخصم و التي يعتمد عليها المشاركون في السوق عند الدخول في أصل أو خصم مماثل، ويصنف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات¹:
- **المستوى الأول:** تعطى الأولوية للمعطيات التي تقدمها الأسواق النشطة ممثلة في الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة.
 - **المستوى الثاني:** يتمثل في المدخلات الأخرى غير الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة ويتضمن الأسعار المعلنة لأصول و خصوم مماثلة في أسواق نشطة، و الأسعار المعلنة للأصول و الخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة بالإضافة إلى مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول و الخصوم محل التقييم.
 - **المستوى الثالث:** يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم، و تستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة، كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر، والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق، و يتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم.

2- مدخل وأساليب قياس القيمة العادلة²:

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، وبالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة فإن الوثوقية تكون مهمة أيضاً قبل الملائمة، لأن المعلومات الملائمة والتي تتسم بعدم الوثوقية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم، أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي:

- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛
- قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

¹.قورين حاج قويدر، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في المنتدى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014، ص350.

².رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص24،25.

- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية؛
- التدفقات النقدية المخصصة؛

وحددت حسب المعيار الأمريكي (157) ثلاث مداخل لقياس القيمة العادلة تتمثل في مدخل السوق ومدخل الدخل ومدخل التكاليف سيتم التطرق إليه بالتفصيل وفق الآتي¹:

● مدخل السوق:

بموجب هذا المدخل فإنه يتم استعمال الأسعار والمعلومات ذات الصلة به، والتي حصلت نتيجة الصفقات في الأسواق والمتضمنة مقارنة أو تحديد قيمة الأصل أو الالتزام وإن إحدى أهم الفوائد من استعمال هذا المدخل هو أنه يستند إلى المقام الأول على البيانات الفعلية، وإن هذه البيانات غالباً ما تكون في شكل أسعار موثقة ومتاحة للجمهور ومسجلة في تلك الأسواق على سبيل المثال أسعار الأسهم المتداولة في الأسواق، إلا أن المعلومات المستخدمة في مدخل السوق ربما لا تكون متوفرة كأسعار الأسهم في الأسواق ولكنها مع ذلك موضوعية ومفيدة مثل الأسعار التي تباع بها وحدات معينة كخطوط إنتاجية أو أقسام أو موقع معين، وفي ظل هذا المدخل يتم استعمال أسعار السوق للأصول المماثلة أو المشابهة في تحديد القيمة العادلة، على سبيل المثال إذا ما أريد تحديد القيمة العادلة لقيمة أحد العقارات فمن الطبيعي أن ننظر إلى أسعار البيع الأخيرة المماثلة لسعر العقارات في تحديد قيمة السعر.

● مدخل الدخل:

ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) في مبلغ واحد عند استخدام هذا النهج، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل².

ويستخدم هذا المدخل أساليب التقييم لتحويل المبالغ المستعملة مثل (التدفقات النقدية أو الأرباح) إلى مبلغ حالي مخصوم، وإن هذا القياس يستند إلى القيمة التي تؤشرها توقعات الأسواق الحالية حول المبالغ المستقبلية، وتتضمن أساليب التقويم هذه أساليب القيمة الحالية ونماذج تسعير خيارات الأسهم ونموذج ذي الحدين، ويستند تحديد القيمة العادلة وفقاً لهذا المدخل، إلى ثلاث عوامل أساسية هي³:

¹ حكيم حمود فليح الساعدي، الاحتمال في ظل القيمة العادلة دراسة إستطلاعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، العراق، سنة 2015، ص 726.

² IFRS Foundation Norme internationale d'information financière 13 Évaluation de la juste valeur janvier 2013, p17.

³ حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 726.

- مبلغ التدفقات النقدية إن ارتفاع التدفقات النقدية يؤدي إلى ارتفاع القيمة؛
 - توقيت التدفقات النقدية فكلما زادت سرعة التدفقات النقدية فإن القيمة ترتفع؛
 - المخاطر المرتبطة بالتدفقات النقدية إن انخفاض المخاطر يؤدي إلى ارتفاع القيمة؛
- وفي ظل هذه النقاط يمكن لهذه العوامل الثلاث أن تكون هدفا للتضليل عن طريق الاحتيال في القيمة العادلة وفي إطار هذا المدخل.

● مدخل التكاليف:

يستند مدخل التكلفة إلى أن المبلغ الذي يكون مطلوب حاليا للحصول على الأصل ينبغي أن تكون له القدرة نفسها على تقديم الخدمات، وبذلك فإن هذا المدخل يأخذ بوجهة نظر الكلفة الاستبدالية للأصل من أجل احتساب القيمة العادلة له، وبموجب الكلفة الاستبدالية فإن قيمة الأصل يتم تحديدها بواسطة كلفة استبدالية جارية وان استعمال هذا المبدأ هو للإبقاء على خدمة الأصل نفسها التي يقدمها إلى الشركة، وذلك يتطلب اعتماد بيانات أسعار السوق الحالية كأساس لإعداد الكشوفات المالية وطبقا للمعيار (157) إذ أن استعمال مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستعمال أسعار استرشادية في سوق نشطة للموجودات أو المطلوبات مماثلة، كما يستخدم هذا الأسلوب في الحالات التي لا يوجد فيها موجودات قابلة للمقارنة أو عندما لا يمكن أن يتم تقدير الدخل¹.

ثالثاً: التقييم بالقيمة العادلة:

القيمة العادلة بما تحويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:²

- 1- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها: وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، حين تتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:
 - الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه؛
 - إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛

¹ حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 726.

² بروبة الهام وآخرون، تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية، مداخلة في المنتدى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - جامعة ورقلة، الجزائر، 2014. ص 320.

- أن تكون عملية المبادلة تمت بناء على التزامات متنوعة مثل الحاجة اضطرارية للمؤسسة وجود وكيل وحيد للأصل، وبذلك لا بوجود للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية؛
- 2- قيمة سداد الالتزام: و تمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام؛

الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

نستعرض في هذا الفرع الثاني أهم المعايير المحاسبية ذات العلاقة بالقيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تناول مجلس المعايير المحاسبية عدة معايير تتعلق بالقيمة العادلة سنتناولها أهمها بشكل مختصر فيما يلي:

1- المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 IAS الأصول الثابتة:

بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسارة لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، في حين يجب تسجيل الزيادة في قيمة الممتلكات والمعدات الناتجة عن إعادة التقييم في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها كدخل قيمة نقص سابق لإعادة التقييم البند نفسه الذي كان قد تم الاعتراف به سابقا كمصروف¹.

2- المعيار المحاسبي الدولي رقم 26 IAS المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التعاقد:

جاء في المعيار المحاسبي الدولي المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التعاقد على أنه يتم إدراج استثمارات برامج منافع التعاقد بالقيمة العادلة، وبالنسبة للأوراق المالية القابلة للتداول فان القيمة العادلة هي القيمة السوقية، وعندما يتم الاحتفاظ باستثمارات البرامج ولا يمكن تقدير قيمتها العادلة فمطلوب الإفصاح موضحا سبب عدم استخدام القيمة العادلة².

3- المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 IAS الأدوات المالية الإفصاح والعرض:

وفقا لهذا المعيار يجب على المؤسسة أن تفصح عن معلومات القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الأصول المالية والالتزامات المالية، ففي حالة ما إذا كانت الأداة المالية تتداول في سوق نشط فان سعرها

¹ جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، الجامعة الأردنية، 2013، ص470.

² www.ifrs.org ,consulté le /18/09/2018, 12h52

السوقي يمثل الأساس المناسب للقيمة العادلة، وفي حالة عدم توفر الأسعار الجارية لعروض الشراء والبيع فإن سعر آخر عملية تمثل أساساً مناسباً لقياس القيمة العادلة شريطة عدم حدوث تغير كبير في الظروف الاقتصادية بين تاريخ حدوث العملية وتاريخ إعداد البيانات المالية، أما في حالة احتفاظ المؤسسة بالأصول والالتزامات متقابلة فمن المناسب استخدام متوسط أسعار السوق أساساً لاحتساب القيمة العادلة¹.

4- المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 IAS الانخفاض في قيمة الأصول:

إن إظهار الأصول في الميزانية بقيمتها الحقيقية والاعتراف بخسارة الانخفاض أو التدني لهذه العناصر، يساعد المستفيدين من المعلومات المحاسبية في فهم ومعرفة حقيقة المركز المالي للمؤسسة خلال فترة معينة بشكل موثوق وملائم وبما يمثل الواقع، وهذا ما أدى إلى ظهور المعيار 36 IAS المتعلق بالانخفاض في قيمة الأصول². حيث وفقاً لهذا المعيار، يجب على الإدارة أن تقيم في تاريخ كل ميزانية عمومية أي أصل ثابت من الممكن أن يكون قد انخفضت قيمته، وحسب هذا المعيار يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في جدول حسابات النتائج عندما يتجاوز المبلغ المحمل للأصل المبلغ القابل للاسترداد، وفي المقابل فإذا ما توافرت دلالات على أن خسائر الانخفاض في القيمة التي سبق الاعتراف بها في سنوات سابقة لم تعد توجد أو حدث عليها انخفاض فيجب إعادة تقدير المبلغ القابل للاسترداد، ويتم الاعتراف بعكس انخفاض القيمة كدخل في قائمة الدخل بشرط أن لا يزيد المبلغ المرحل المعدل للأصل عن المبلغ الذي سبق الاعتراف كخسائر انخفاض في القيمة للأصل نفسه³.

5- المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 IAS الأصول غير الملموسة:

هذا المعيار خاص بالأصول غير الملموسة، ويتضمن تحديداً لأسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار الأصول عند الاعتراف المبدئي للأسعار المدرجة في سوق نشط وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة وعادة ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي، ووفقاً لهذا المعيار إذا تم اقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل آخر فيتم قياس الأصل المقتنى بقيمته العادلة بشرط توافر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول⁴.

¹ أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، أبريل 2017، ص 16.

² عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2011، ص 80، غير منشورة.

³ جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص 470.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 470.

6- المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 IAS الأدوات المالية الاعتراف والقياس:

بموجب هذا المعيار صنفت الأصول المالية إلى أربع فئات وهي¹:

- أ- أصول مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر (جدول حسابات النتائج)، وتقسم لقسمين: الأول الأصول المخصصة، والثانية الأصول المحتفظ بها للمتاجرة، وكلاهما يقاس بالقيمة العادلة ونتائج التقويم ويقفل في جدول حسابات النتائج؛
- ب- أصول مالية معدة للبيع: وتقاس أيضا بالقيمة العادلة، مع الاعتراف بفروقات التقويم ضمن الدخل الشامل الآخر، الذي يظهر ضمن حقوق الملكية بالقوائم المالية؛
- ت- الأصول المالية المحتفظ بها حتى الاستحقاق: وتقاس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة المطفأة، باستخدام طريقة الفائدة الفعالة؛
- ث- القروض والذمم المدينة: تقاس عند إعداد القوائم المالية بالتكلفة المطفأة، باستخدام طريقة الفائدة الفعالة؛

7- المعيار المحاسبي الدولي رقم 40 IAS الاستثمارات العقارية:

يعترف بموجب هذا المعيار بالاستثمارات العقارية إذا توافر شرطان وهما احتمال تدفق المنافع الاقتصادية، وإمكانية قياس التكلفة بموثوقية، أما فيما يتعلق بالاعتراف اللاحق للاستثمارات العقارية فقد حدد المعيار نموذجين²:

- أ- الأول نموذج التكلفة هو نموذج التكلفة نفسه وفق معيار رقم 16 الممتلكات والمعدات، ولكن يجب الإفصاح خطيا عن القيمة العادلة في القوائم المالية؛
- ب- والآخر نموذج القيمة العادلة، حيث يجب على الشركة الإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بتاريخ القوائم المالية، ويجب الالتزام بنموذج واحد لقياس الاستثمارات العقارية جميعها للشركة؛

8- المعيار المحاسبي الدولي رقم 41 IAS الأصول البيولوجية (الزراعة)³:

حسب هذا المعيار يقاس الأصل البيولوجي عند الاعتراف الأولي وفي كل تاريخ للتقرير (أي بعد الاعتراف الأولي) بقيمته العادلة ناقص التكاليف اللازمة لاكتمال الأصل حتى نقطة البيع، ولكن بشرط أن تتمكن المؤسسة من قياس القيمة العادلة لهذا الأصل بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه، فإذا لم تتمكن المؤسسة من قياس القيمة العادلة للأصل بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه، فيجب عليها أن تستمر في قياس الأصل

¹ أسامة محمد يوسف هرش، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² نفس المرجع السابق، ص 16.

³ إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة كفر الشيخ، جمهورية مصر العربية، سنة 2017، ص 64.63.

بتكلفته (تكلفة الأصل البيولوجي ناقص مجموع الاهتلاك ومجموع خسائر الاضمحلال) مع ضرورة الإفصاح عن المعلومات التالية:

- وصف الأصول البيولوجية؛
- تقديم تفسير لعدم إمكانية قياس القيمة العادلة بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه؛
- المدى الذي من الممكن أن تقع فيه تقديرات القيمة العادلة (إن أمكن ذلك)؛
- طريقة الاهتلاك المستخدمة؛
- العمر الإنتاجي أو معدلات الاهتلاك المستخدمة؛
- إجمالي القيمة الدفترية ومجموع الاهتلاك ومجموع الخسائر في بداية ونهاية الفترة؛

أما المنتج الزراعي فيتم قياسه بالقيمة العادلة ناقص التكاليف المقدرة للبيع عند نقطة الحصاد. يمكن للمؤسسة تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي أو المنتج الزراعي بطريقة سهلة عن طريق تجميع الأصول البيولوجية أو المنتجات الزراعية طبقاً لصفاتها الرئيسية مثل السن أو الجودة، ثم تقيس المؤسسة القيمة العادلة بالاعتماد على هذه الصفات الرئيسية بالمقارنة بالصفات المماثلة أو المشابهة المستخدمة في السوق كأساس للتسعير.

تدرج الأعباء والإيرادات المرتبطة بالأصول البيولوجية بجدول حسابات النتائج عن الفترة التي نشأت بها، سواء نتجت هذه الإيرادات أو الأعباء عن الاعتراف الأولي بالأصل البيولوجي بقيمته العادلة أو نتجت عن التغير في قيمته العادلة للأصل البيولوجي بعد الاعتراف الأولي، وكذلك تدرج الإيرادات والأعباء الناتجة عن الاعتراف الأولي بالمنتج الزراعي بقيمته العادلة في جدول حسابات النتائج عن الفترة التي نشأت بها.

9- معيار الإبلاغ المالي رقم 5 IFRS الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة:

- تطرق هذا المعيار إلى الجزء من المؤسسة الذي يتم التوقف عن استخدامه وكذلك الأصول غير المتداولة التي يتم تأهيلها للبيع كذلك قضايا العرض والإفصاح المتعلقة بالعمليات غير المستمرة¹.
- وقد تناول هذه المعيار جوانب متعلقة بالقياس والإفصاح وفق القيمة العادلة متمثلة في²:
- تقيس المؤسسة الأصل غير المتداول والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو صافي القيمة البيعية (القيمة العادلة محصوماً منها تكاليف البيع) أيهما أقل، مع التوقف عن احتساب أي اهتلاك لهذه الأصول وبالتالي فقد أخذ المعيار بمبدأ التحفظ الحاسبي، حيث يعترف بالأعباء (عندما تكون القيمة العادلة أقل من القيمة الدفترية) ولا يعترف بالإيرادات (عندما تكون القيمة العادلة أكبر من القيمة الدفترية)؛

¹ خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية على هامش الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في

تفعيل أداء المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014، ص30.

² إبراهيم محمد الطحان، مرجع سبق ذكره، ص65.

- يجب على المؤسسة أن تقوم بقيد الأعباء الناجمة عن اضمحلال قيمة الأصول بالنسبة لأي تخفيض مبدئي أو لاحق للقيمة العادلة للأصل (أو المجموعة الجاري التخلص منها) مخصوصا منها تكاليف البيع كما يجب على المؤسسة الاعتراف بالإيرادات الناجمة عن أية زيادة لاحقة في القيمة العادلة مخصوصا منها تكاليف بيع الأصل، بشرط ألا تتعدى هذه الإيرادات قيمة أعباء الاضمحلال التراكمية في قيمة الأصول التي تم الاعتراف بها سواءً طبقا لمعيار الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة أو طبقا لمعيار اضمحلال قيمة الأصول؛

10- معيار الإبلاغ المالي رقم 7 IFRS الأدوات المالية - الإفصاحات: نص المعيار على ما يلي¹:

- يجب على المؤسسة أن تفصح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية بطريقة تسمح بمقارنتها مع رصيدها الدفترية، باستثناء بعض الحالات الواردة بالفقرة 29 من هذا المعيار ولا يجب على المؤسسة أن تجري مقاصة بين فئات الأصول المالية والالتزامات المالية إلا بالقدر الذي يتم به عمل المقاصة بين أرصدها الدفترية في قائمة المركز المالي؛
- في بعض الحالات التي يسمح فيها للمؤسسة بعدم الإفصاح عن القيمة العادلة لأصولها أو التزاماتها المالية فيجب على المؤسسة أن تفصح عن المعلومات الضرورية لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في بناء أحكامهم الخاصة بشأن مدى وجود فروق بين القيمة الدفترية لهذه الأصول أو الالتزامات المالية وقيمتها العادلة، وأن تتضمن المعلومات المفصح عنها ما يلي:
- حقيقة أنه لم يتم الإفصاح عن القيمة العادلة لهذه الأدوات المالية، لأنه لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه؛
- وصف لأدوات المالية وأرصدها الدفترية وإيضاح أسباب عدم إمكانية قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه؛
- معلومات حول سوق الأدوات المالية؛
- معلومات بخصوص ما إذا كانت المؤسسة تنوي التصرف في الأدوات المالية وكيفية ذلك؛
- إذا استبعدت من الدفاتر أدوات مالية لم يسبق قياس قيمتها العادلة بشكل موثوق فيه أو يعتمد عليه، فيجب الإفصاح عن هذه الحقيقة والقيمة الدفترية لهذه الأدوات المالية في وقت الاستبعاد من الدفاتر، ومبلغ المكاسب أو الخسائر المعترف به؛

¹. إبراهيم محمد الطحان، مرجع سبق ذكره، ص 67.66.

11- معيار الإبلاغ المالي رقم 9 IFRS الأدوات المالية:

يعد هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يتجه أكثر فأكثر نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإثبات المحاسبي، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية المعروضة في التقارير المالية، ووفقا لهذا المعيار يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة المضافة في حال عدم تصنيفها بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة أو تكلفة العمليات، أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقسيم الأصول المالية إلى صنفين رئيسيين¹:

- أصول تقاس بالتكلفة المضافة، وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم، وتستخدم طريقة التكلفة المضافة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، وما دون ذلك فيتم قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة من خلال الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر؛
- أصول تقاس بالقيمة العادلة، حيث تقاس باقي الأدوات المالية (الملكية، والمشتقات، والدين) بالقيمة العادلة، ويتم الاعتراف بالتغيرات في القيمة العادلة في الأرباح والخسائر السنوية؛

ومن ثم، فإن تطبيق هذا المعيار لا يتطلب تصنيف الأدوات المالية متاحة للبيع أو محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق كما كان يطبق وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39).

12- معيار الإبلاغ المالي رقم 13 IFRS القياس بالقيمة العادلة:

يجسد هذا المعيار التوجه الحديث لمجلس المعايير المحاسبية الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة، ويهدف هذا المعيار إلى إعطاء تعريف واضح ومفصل للقيمة العادلة، وتحديد إطار واحد لمعايير قياس القيمة العادلة، كما يهدف إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة، ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل أو دفع التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في نفس الوقت ويتطلب من المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تحدد العناصر التالية²:

- الأصل أو الالتزام المعني بموضوع القياس؛
- تقديم الأساس الملائم للقياس وهذا فيما يخص الأصول غير المالية؛
- السوق الأساسي للأصل أو الالتزام؛
- تقييم التقنيات اللازمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار مدى توفر المعلومات اللازمة في السوق الأساسي؛

¹ جميل حسن النجار، مرجع سبق ذكره، ص 471.

² تسعديت بوسعين، الأدوات المالية وإشكالية تطبيق القيمة العادلة على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة التنمية الاقتصادية، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 2017/04، الجزائر، ص 282.

ثانياً: متطلبات الإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

هناك إجماع عام في المحاسبة على ضرورة وجود إفصاح كافٍ للمعلومات، ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن يتم تصميم وإعداد القوائم والتقارير المالية بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالمؤسسة خلال فترة النشاط، وأن تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية تجعلها مفيدة ونافعة ولا تكون مضللة للمستثمر العادي أو لمستخدمي القوائم المالية بصورة عامة، وهذا يعني ضرورة أن تتضمن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية كل المعلومات الهامة التي تُظهر المؤسسة في صورة تعبر عن أوضاعها الصادقة في ظل الظروف البيئية المختلفة المحيطة بها.

ويمكن تعريف الإفصاح المحاسبي بأنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدميها من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات الموحدة. وهدف هذا التعريف التركيز على خصائص الإفصاح وطرق الإفصاح والتي منها¹:

- 1- إظهار المعلومات كجزء من مكونات القوائم المالية: يتمثل بإصدار الكشوفات المالية الأساسية ويتطلب ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز الأمور على الجوهرية بحيث يمكن للمستخدمين قراءتها بسهولة.
- 2- المصطلحات والعرض التفصيلي للمعلومات: هذه الطريقة تعدّ جزءاً مكملًا للقوائم المالية وتمثل بالمصطلحات المستخدمة في الكشوفات المالية ومقدار المعلومات التفصيلية المعروضة فيها، والتي ينبغي على المحاسبين أن يستخدموا مصطلحات وصفية ومعروفة من قبل المستخدمين.
- 3- الملاحظات والإيضاحات: ويتضمن عرض المعلومات التي لا يمكن عرضها بشكل ملائم وكافٍ في متن الكشوفات المالية بشرط أن لا تتعارض مع تكرار المعلومات في الكشوفات المالية. ومن مزاياها إمكانية عرض معلومات وصفية مكملة للمعلومات الكمية في الكشوفات المالية.
- 4- التقارير الإضافية الملحقة: التي قد لا يتطلب إعدادها الالتزام بالمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. ويتضمن هذا الأسلوب فضلاً عن الجداول الملحقة كشوفات ملحقة تفصح عن معلومات إضافية وليس مجرد معلومات تفصيلية.
- 5- تقرير مراقب الحسابات
- 6- تقرير مجلس الإدارة: يتضمن كل المعلومات المهمة غير مالية التي قد تؤثر في الشركة مستقبلاً وتفيد في التنبؤ.

¹ خضير مجيد علاوي، مرجع سبق ذكره، ص 1655.

الفرع الثالث: إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عنها.

نحاول من خلال هذا الفرع بيان أهم الإشكاليات والمعوقات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عنها.

أولاً: الإشكاليات متعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة:

- بينت الممارسات المحاسبية بأن القياس وفق القيمة العادلة أظهر جملة من المشاكل والصعوبات التي تحد من الاستفادة بشكل أمثل لهذا النموذج من أهم مشاكل القياس المتعلقة بهذا النموذج نسردها وفق الآتي¹:
- في حالة عدم توفر أسعار سوقية حاضرة قابلة للملاحظة تكون قياسات القيمة العادلة أقل موثوقية، وذلك لان المدخلات قد تكون قابلة أو غير قابلة للملاحظة وتصبح تعتمد على الذاتية والحكم الشخصي من طرف الإدارة مما يؤثر سلبا على ثقة مستخدمي التقارير المالية في تلك القياسات؛
 - أن هناك مخاطر أخلاقية للتوجه نحو القيمة العادلة تتمثل في محاولة تضخيم أصول المؤسسة، وذلك بغرض الحصول على تمويل أكبر للمشروعات الاستثمارية التي تنوي المؤسسة الاستثمار فيها؛
 - أن قياس القيمة العادلة على أساس بند دون آخر (بمعنى أن تختار المؤسسة التقرير عن بعض البنود بالقيمة العادلة بينما تظل باقي البنود مقيمة بالتكلفة التاريخية) يؤثر سلبا على قابلية القوائم المالية للمقارنة والاتساق ويزيد من فرص التلاعب الإداري؛
 - إن القياس المحاسبي بالقيمة العادلة للأصول غير المالية سيظل واحدا من أهم المشاكل التي تواجه محاسبة القيمة العادلة في الوقت الحالي على الأقل وذلك لصعوبة الحصول على أسعار سوقية قابلة للملاحظة للعديد من الأصول الغير مالية (وأهمها الاستثمارات العقارية) دون تحمل تكلفة، وفي حالة عدم توفر أسعار سوقية قابلة للملاحظة، يتعين على المؤسسة الاستعانة بخبير متخصص أو مقيم لتقدير القيمة العادلة للأصول غير المالية بشكل موثوق فيه، وتعد عملية الاستعانة بالخبراء مكلفة أيضا على الرغم من أن معيار قياس القيمة العادلة لم يلزم بذلك، وقد تضطر المؤسسة للاستعانة بأكثر من خبير ثم تفاضل بينهم وذلك لأن التقييم العقاري يمكن أن يتفاوت من خبير لآخر؛
 - أن التقارير المالية المعدة وفقا لمقاييس القيمة العادلة تعد أكثر تقلبا فيما يتعلق بالأرباح المعلن عنها إذا ما قورنت بالتقارير المالية وفقا للتكلفة التاريخية وأن هناك ثلاثة مصادر لهذه التقلبات:
 - المصدر الأول: يعود إلى التقلب في القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات؛
 - المصدر الثاني: يتعلق بأخطاء تقدير التغيرات في القيمة العادلة لهذه الأصول والالتزامات؛
 - المصدر الثالث: يعود إلى تطبيق النموذج المختلط في القياس المحاسبي (بمعنى قياس بعض البنود بالقيمة العادلة بينما تظل باقي البنود مقاسه بالتكلفة التاريخية)؛

¹. إبراهيم محمد الطحان، مرجع سبق ذكره، ص. 85، 86.

- لم تحدد معايير المحاسبة أسلوب تقييم معين يكون ملزم لجميع المؤسسات عند قياس القيمة العادلة، وإنما تركت لها حرية اختيار الأسلوب بشرط أن يكون ملائماً للظروف¹؛
- احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية (أي الملائمة والموثوقية)، حيث لا يوجد توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الثقة فيها، فمثلاً قد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة ولكنها غير موثوق بها، أو أنها موثوق بها ولكنها غير ملائمة، فأرقام القيمة العادلة تتمتع بدرجة عالية من الملائمة لأنها تمثل الواقع الفعلي، ولكنها تتمتع بدرجة منخفضة من الثقة²؛

ثانياً: مشاكل متعلقة بعملية المراجعة للقيمة العادلة:

- من أبرز المشاكل والتحديات التي تواجه المحاسبين في عملية المراجعة للقياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة ما يلي³:
- تتمثل المشكلة الرئيسية التي تواجه تقديرات القيمة العادلة في أنها تقديرات معقدة تنطوي على قدر كبير من عدم تأكد التقدير؛
- تحديات مرتبطة بأساس القياس المحاسبي الذي تحول من أساس يعتمد على التكلفة التاريخية المعتمدة على أحداث ومعاملات وظروف حدثت بالفعل ومدونة بالسجلات المحاسبية ومؤيدة بمستندات موجودة سواء كانت داخلية أو خارجية، إلى أسعار متداولة ومتغيرة من آن لآخر في الأسواق النشطة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة وتعقيد عملية المراجعة؛
- نقص الأدلة التي يمكن التحقق منها لدعم الحسابات المقيمة بالقيمة العادلة؛
- أنه مهما بلغت درجة دقة تقديرات القيمة العادلة، فإنه في حالة تقلب الأسواق، وخصوصاً في أوقات الأزمات المالية، يوجد احتمال كبير بأن تقديرات القيمة العادلة لا تعكس الواقع؛
- صعوبة تقييم مدى معقولية افتراضات الإدارة، لأن معظم هذه الافتراضات تكون متفائلة بصورة كبيرة، وتتغير مع تغير ظروف السوق، مع عدم وجود وسيلة مناسبة للتحقق منها؛
- أن تقديرات القيمة العادلة تنطوي على قدر كبير من عدم تأكد القياس، وذلك لأن مثل هذه المقاييس غالباً ما تتضمن تقديرات عن الأحداث والظروف المستقبلية (مثل، مقدار وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، ومعدلات الخصم، الخ) الأمر الذي يتطلب قيام مراقبي الحسابات بتوظيف قدر أكبر من الشك المهني للتغلب على هذا المستوى المرتفع من عدم تأكد القياس؛

¹ سيد شريف عبد الوهاب هيبه، دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة، مذكرة ماجستير، جامعة بنها، مصر 2017، ص 29.

² نفس المرجع السابق، ص 26.

³ إبراهيم محمد الطحان، مرجع سبق ذكره، ص 141.139.

- أن تقديرات القيمة العادلة تنطوي على قدر كبير من الذاتية، بمعنى وجود احتمال كبير لتحيز الإدارة عند إعداد هذه التقديرات بما يتفق مع تفضيلاتها؛
- نقص الإفصاحات بشأن دقة قياسات القيمة العادلة التي تنطوي على عدم تأكد مرتفع، مع عدم قيام المؤسسات بالإفصاح عن الطرق والنماذج المستخدمة في القياس، الأمر الذي يضع عوائق إضافية أمام عمليات المراجعة التي يقوم بها مراقبي الحسابات؛
- حاجة مراقبي الحسابات إلى معرفة فنية متخصصة لمراجعة تقديرات القيمة العادلة بكفاءة وفعالية؛
- تعقد المعايير المرتبطة بمراجعة قياسات وإفصاحات القيمة العادلة، حيث تتطلب هذه المعايير من مراقب الحسابات القيام بتوفير تأكيد إيجابي بأن القوائم المالية تظهر بصورة عادلة في كل جوانبها الهامة؛
- أن القيم العادلة بخلاف تلك التي اعتمدت على الأسعار المتداولة المعلنة يمكن أن تؤدي إلى التلاعب بسهولة من طرف المديرين الانتهازيين والمتفائلين وبالتالي نشوء مشاكل إضافية لرقابة مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية لعدم توفر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة التقديرات¹؛

ثالثاً: معوقات تطبيق القيمة العادلة:

- توجه المؤسسة عند تطبيقها لحاسبة القيمة العادلة جملة من المعوقات من أهمها²:
- إغفال معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والمتعارف عليها منذ زمن بعيد كالحيلة والحذر والتكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد؛
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية من قبل المؤسسات، وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس موثوق بها لقيمة العادلة للبنود محل التقييم (ومن أهمها تكلفة الاستعانة بالخبراء) مما قد يؤدي إلى زيادة تكلفة التطبيق عن العائد من ورائها؛
- عدم توافر الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق معايير المحاسبة الموجهة نحو القيمة العادلة، الأمر الذي قد أدى إلى وجود تباين في تفسير بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة من ناحية، وعدم التطبيق السليم لهذه المعايير من ناحية أخرى؛
- طول الفترة الزمنية التي يتطلبها إعداد وعرض معلومات القيمة العادلة، الأمر الذي يترتب عليه عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية من ناحية، والتأخر في توصيل المعلومات إلى مستخدميها من ناحية أخرى، وافتقار المعلومات المحاسبية إلى خاصية التوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية ثالثة؛

¹. إبراهيم محمد الطحان، مرجع سبق ذكره، ص 85.

². نفس المرجع السابق، ص 87.

المبحث الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة فيها.

تعتبر المحاسبة خلاصة ومحصلة لمجموعة من العوامل المحيطة بها والتي تتغير من حين لآخر، وتسعى المحاسبة من خلال استخدامها إلى تحقيق الأهداف المرجوة منها وفق للتغيرات الحاصلة فهي تتأثر بالعوامل المحيطة بها، ومن جهة أخرى لا شك ولا ريب أن القياس المحاسبي هو أحد الوظائف الأساسية للممارسات المحاسبية، وأسلوب القيمة العادلة يعد أحد الأساليب المتبعة في عملية القياس المحاسبي، وعليه من خلال هذا المبحث سنقوم بالبحث ومعرفة أهم العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية والتي من شأنها أن تكون لها تبعات على القياس المحاسبي، ومعرفة واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية.

تعد البيئة المحاسبية مجموع العوامل المؤثرة على المحاسبة، ويتعلق الأمر بالعوامل الاقتصادية والقانونية والثقافية والمهنية... الخ، حيث أن هذه العوامل يمكن لها أن تؤثر في عملية صنع القرار للعناصر والجهات الفاعلة في مختلف الميادين، وعليه سنتناول أهم العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية في هذا المطلب من خلال العامل الاقتصادي والقانوني والثقافي والمهني.

الفرع الأول: العامل الاقتصادي والقانوني.

أولاً: تأثير العامل الاقتصادي على البيئة المحاسبية

يعتبر العامل الاقتصادي أحد نظم التفاعل الإنساني من خلال عملية تبادل الحاجات، وهي تعد من البيئات المعقدة نظراً لما تفرضه من قيود والتزامات، حيث نوقش موضوع تأثير البيئة الاقتصادية على التطور المحاسبي على نطاق واسع باعتبارها أحد المحددات الهامة لتطور الممارسات المحاسبية وإعداد التقارير¹، حيث يتخلل هذا العامل مجموعة من المؤشرات التي تساهم في درجة تطور الاقتصاد يمكن سردها بعضها وفق الآتي:

1- طبيعة النظام الاقتصادي: إن طبيعة النظام الاقتصادي تؤثر على أهداف المحاسبة ووظائفها، فالنظام الرأسمالي

يقوم على اقتصاديات السوق الحر حيث لا يسمح بتدخل القيود والمحددات السياسية أو العقائد الاجتماعية في التفاعل الطبيعي للقوى الاقتصادية، وهذا ما يتطلب نظام محاسبي أكثر ديناميكية يوفر المعلومات التي تكفل المعرفة التامة لأفراد المجتمع بكل المتغيرات الاقتصادية، أما النظام الاشتراكي فهو يقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، ويهدف من وراء ذلك إلى استغلال هذه الوسائل في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة بطريقة تتماشى مع أهداف المجتمع، وإشباع رغبات أفراد لبناء أساس اقتصادي يكفل للمجتمع التقدم والنمو، وهذا

¹. طاطا إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017، ص 43، غير منشورة.

ما يتطلب نظام محاسبي أقل مرونة وديناميكية يوفر للدولة المعلومات عن برامجها وأنشطتها الاقتصادية المبنية على التخطيط¹.

2- درجة النمو والاستقرار: يعتبر مستوى نمو واستقرار الاقتصاد لدولة ما مؤشراً مؤثراً على تطور اقتصادها وبالتالي يؤثر على تطبيق وتطور الممارسات المحاسبية وعملية التقرير المحاسبي فإذا كانت التنمية الاقتصادية لبلد ما متدنية، فإن الأنشطة الاقتصادية والصناعية والتجارية وغيرها تكون محدودة وبسيطة، وبالتالي ستكون طبيعة ونوع الأنظمة المحاسبية المستخدمة في البلد بسيطة والاهتمام بها محدود، وكلما زادت درجة النمو الاقتصادي ينعكس ذلك على زيادة وحجم وعدد النشاطات والشركات الاقتصادية، وبالتالي ستتطور المحاسبة لتلبي الاحتياجات المتزايدة لمتخذي القرار².

3- حجم الأنشطة التجارية الدولية: إن عدد الشركات المتعددة الجنسيات في دولة ما له تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية لها (معالجة عملية الاستيراد والتصدير، الصرف الأجنبي، الضرائب على المداخل الأجنبيّة... إلخ)³، أي كلما زاد عدد الشركات المتعددة الجنسيات كلما أثر ذلك بشكل إيجابي على تطور الممارسات المحاسبية للدولة.

4- التضخم: يعتبر التضخم من بين العوامل التي لها تأثير كبير على البيئة المحاسبية وأحد أسباب الاختلافات بين المنظومات المحاسبية الدولية، وبما أن مبدأ التكلفة التاريخية يعتبر أحد المبادئ الرئيسية التي تعتمد عليها المحاسبة في جميع الدول والذي يعتمد على فرضية ثبات وحدة القياس، فإذا انتفى هذا الفرض بسبب التضخم فإن مبدأ التكلفة التاريخية سينتفي كذلك، وبما أن هذا المبدأ له تأثير كبير على المحاسبة خصوصاً في مجال تقييم الأصول خاصة الثابتة منها، لذلك فإن التغيير في هذا الفرض سيكون له انعكاسات كبيرة وواضحة على الممارسات المحاسبية، لهذا فإن للتضخم أثراً كبيراً على مصداقية المعلومات المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات⁴.

5- تطور سوق الأوراق المالية: تتأثر الأسواق المالية وسوق الأسهم بالدرجة الأولى بالمعلومات التي يوفرها هذا المحيط الاقتصادي ولعل أهم مصدر للمعلومات في الأسواق المالية هي تقارير المحاسبة للشركات المدرجة في

¹ شعيب حمزة وآخرون، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IFRS.IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2011، ص 2-3.

² مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر 2014، ص 163، غير منشورة.

³ آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2014، ص 66، غير منشورة.

⁴ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 163-164.

البورصة، فكلما كان السوق المالي أكثر تطوراً زادت معه حجم المعلومات المحاسبية المتوفرة نتيجة للضغوط التي يمارسها مستخدمو المعلومات المحاسبية على المؤسسات الاقتصادية بغرض زيادة الإفصاح العام عن المعلومات¹.

6- مدى تدخل الحكومة في النشاط الاقتصادي: باعتبار أن الدولة أحد أهم مستخدمي المعلومات المحاسبية، ويهدف الحفاظ على مصالحها، بات من الضروري إشرافها على عملية تنظيم وتحديد متطلبات القياس والإفصاح من خلال دورها المباشر أو غير المباشر في عملية وضع أو تبني معايير محاسبية وسياسات ضريبية تتماشى مع تطلعاتها وأهدافها الاقتصادية، وذلك من خلال اتخاذ تدابير رقابية وسياسات محاسبية أكثر مصداقية².

ثانياً: تأثير العامل القانوني على البيئة المحاسبية

تهدف القوانين إلى وضع قواعد تحكم وتنظم سلوك الأفراد والجماعات والتوفيق بين مصالحهم المختلفة لذلك إن القوانين الملائمة من شأنها ضبط إيقاع الحركة الاقتصادية باتجاه يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية³.

كما أن القواعد القانونية في أي بلد تحدد أيضاً العلاقة بين الأفراد والمؤسسات وتفاعلاتها وكذلك تضع الأنظمة والتشريعات التي تظم المهن المختلفة على غرار مهنة المحاسبة وممارستها ومتطلباتها، بحيث ينبغي على الجهات التشريعية أن تدرس مصالح مختلف الجهات التي ستتأثر بتلك التشريعات وتعمل على إيجاد نوع من التوازن بينهما بما يحقق الهدف منها، وباعتبار أن النظام المحاسبي وآلية عمله يتم إنشاؤها ضمن النظام القانوني فيعتبر العامل القانوني عاملاً مؤثراً بامتياز على مسار تطور الممارسات المحاسبية عموماً، وتميز بين نوعين من الأنظمة القانونية (أنظمة صارمة وغير مرنة و أنظمة قانونية متكيفة مرنة).

حيث الأنظمة القانونية الصارمة يكون فيها تشريع المعايير والإجراءات والقواعد المحاسبية ضمن النظام المحاسبي مفصلاً جداً وشاملاً مع تضييق هوامش التصرف، إذ ما يميز هذا النوع من الأنظمة هو توحيد طرق عرض ومعالجة العمليات المحاسبية بالتركيز على استخدام أفضل البدائل بشكل موحد مع ثبات في التصنيف والمصطلحات والقياس وذلك لخدمة احتياجات المستفيدين على حد سواء وما يعاب عليها هو أن صرامة تطبيق القوانين قد تؤدي إلى كبح المبادرات والتقديرية الشخصية⁴.

¹ حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر 2013، ص 16، غير منشورة.

² نفس المرجع السابق، ص 16.

³ عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي الوادي، الجزائر 2011، ص 75، غير منشورة.

⁴ طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

أما فيما يتعلق الأنظمة القانونية المتكيفة المرنة فهذا النوع من الأنظمة يعتمد النظام القانوني فيها على القانون العام الذي يتم تفسيره من قبل المحاكم من خلال تصنيفها لقدر كبير من القوانين المرتبطة بالحالات والقضايا التي تعالجها، بحيث تكون القوانين بمثابة قواعد عامة في شكل حدود ينبغي عدم تجاوزها، وفي إطار هذه الحدود يتوفر مجال واسع للاحتجادات والتقديرية وهذا ما أدى إلى تطبيق واسع للقوانين العرفية السائدة، ففي مجال المحاسبة يطبق ما يسمى بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها¹.

وتعد القوانين الضريبية أحد فروع القوانين السائدة في بلد ما، لكنه يختلف تأثيرها على المحاسبة باختلاف النظام القانوني السائد، ففي الدول التي تعتمد على القوانين المرنة يتركز الاهتمام أساساً في تحديد الوعاء الضريبي على التقارير المالية للشركات، فتقوم السلطات الضريبية بتعديل النتائج الواردة في التقارير المالية وفقاً لما تنص عليه القوانين الضريبية للوصول إلى الوعاء الضريبي والفرق بين الضريبة المحسوبة قبل وبعد تعديل النتائج تسجل في حساب الضرائب المؤجلة، ويمكن الاستنتاج أن القوانين الضريبية تطبق بشكل بعدي أي بعد إعداد التقارير المالية، فالمحاسبة في هذه الدول مستقلة وغير مقيدة بالقوانين الضريبية، وقد ترتب عن هذا الاستقلال ظهور بعض المشكلات المحاسبية من أبرزها مشكلة الضرائب المؤجلة خصوصاً إذا ما تم استخدامها لغرض التلاعب بالبيانات والنتائج المحاسبية ويظهر عموماً إذا كان الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية كبيراً، أما في الدول التي تعتمد على القانون الإلزامي المفصل مثل فرنسا وألمانيا، فتتمثل الطرق والقواعد التي تستخدم في إعداد التقارير المالية مع القواعد الضريبية، فإذا كانت النتيجة للضريبة وفقاً للقوانين الضريبية تعتمد طريقة الإهلاك الثابت للأصول غير المتداولة، كان واجب على إدارات الشركات اعتماد نفس طريقة الإهلاك لاحتساب النتيجة المحاسبية، وهذا ما يجعل الحسابات المالية مطابقة لحسابات الضريبة، لهذا نجد أن المحاسبة في هذه الدول خاضعة بشكل كبير للقواعد الضريبية، وهذا ما جعلها مقيدة ولا تتسم بالمرونة وهدفها الأول خدمة المصالح الضريبية على حساب المستخدمين الآخرين للتقارير المالية، وهذا ما أثر سلباً على عملية تطور الممارسات المحاسبية في هذه الدول مما جعلها أدنى مستوى مقارنة بالمحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية².

وعليه يمكن القول أن الأنظمة القانونية لها تأثير على البيئة المحاسبية وتختلف درجة التأثير من دولة لأخرى حسب النظام القانوني السائد فيها، كما أن القوانين الجبائية تعتبر العامل الرئيسي من حيث التأثير على استخدام المحاسبة.

¹. حمزة العربي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

². نفس المرجع السابق، ص 19.

الفرع الثاني: العامل الثقافي والمهني.

أولاً: تأثير العامل الثقافي على البيئة المحاسبية

تعرف الثقافة على أنها مجموعة من الأفكار والقيم والمعتقدات التي تسود لدى مجموعة أفراد معينين وتتحكم في تصرفاتهم، وتختلف الثقافة من مجتمع لأخر باعتبار أن الثقافة لها تأثير كبير على سلوكيات الأفراد داخل المجتمع، بحيث تتشابه بين مختلف الأفراد داخل المجتمع الواحد وتختلف مع مجموعة أخرى من الأفراد ينتمون لمجتمع آخر، وباعتبار أن المحاسبة عبارة عن ترجمة رقمية لسلوكيات الأفراد الاقتصادية فمن البديهي أن تختلف المحاسبة من مجتمع إلى آخر نظراً لاختلاف سلوكياتهم، كما أن للثقافة المحاسبية والعادات والتقاليد أثر كبير على الممارسات المحاسبية وعلى تبني المعايير المحاسبية الدولية¹.

لدى تعتبر الثقافة من العوامل التي تؤثر على المنظومة المحاسبية، حيث تعتمد على افتراض أن المفاهيم المحاسبية في بلد ما متميزة مثل بقية السمات الثقافية الأخرى، إذ أجمعت الكثير من الدراسات التي تناولت تأثير عامل الثقافة على المنظومة المحاسبية على أن التشريعات والأنظمة المحاسبية الخاصة ببلد ما تعكس مستواه الثقافي والاقتصادي والسياسي والقانوني ويؤدي ذلك إلى وجود اختلاف بين الدول في الأنظمة المحاسبية².

ومن خلال بحثنا عن معرفة تأثير العامل الثقافي على الممارسات المحاسبية لا يمكننا أن نتجاوز مؤشر مهم في العامل الثقافي الذي يضمن جاهزية متمرسي المحاسبة ويتعلق الأمر بنوعية التعليم وكفاءة مهني المحاسبة، إذ أن التعليم يكتسي أهمية كبرى في نهضة وتطور الأمم، وله تأثير مباشر على الاقتصاد بشكل عام وتطور المحاسبة بشكل خاص، ولا يقتصر دور التعليم العالي على الجوانب النظرية للعلوم، بل يتضمن الجوانب التطبيقية والميدانية كذلك³، فنوعية التعليم في مجال المحاسبة دائماً ما يتم الرجوع إليه ضمن الأدبيات المحاسبية نظراً لكونها عاملاً مساهماً في التطور المحاسبي، حيث يتفق العديد من الباحثين أن غيابها يمثل عاملاً معيقاً لتطور الأنظمة المحاسبية خاصة في ظل ظهور عوامل جديدة مؤثرة كالتكنولوجيا والعملة اللتان أحدثتا اختلالاً جذرياً بممارسات الأعمال وأظهرتا احتياجات ومتطلبات من شأن مهنة المحاسبة تلبيتها، كما يعتبر التعليم في مجال المحاسبة بمثابة الدعامة الأساسية للأنظمة المحاسبية خاصة المعقدة منها، حيث أشارت العديد من الدراسات على أن هناك علاقة إيجابية بين كل من مستوى التعليم وكفاءة مهني المحاسبة خاصة مع ظهور المعايير المحاسبية الدولية والتي يتطلب قرار تبنيها وكيفية تنظيمها مستوى عال من التعليم والكفاءة والخبرة من أجل فهمها وترجمتها والقدرة على استخدامها، وبالتالي ففي الدول التي يكون فيها مستوى تعليمها منخفضاً يكون لديها صعوبة في تطوير نظامها المحاسبي⁴ والعكس صحيح.

¹ حمزة العربي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

² مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 167.

³ نفس المرجع السابق، ص 218.

⁴ طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 42-43.

ولإشارة فقط أن العوامل الاقتصادية والقانونية والمهنية تؤثر على الممارسات المحاسبية، والثقافة بنفسها تؤثر على كل تلك العوامل باعتبارها البحر الذي يسبح فيه القانون والاقتصاد والسلوك الفردي، وبالتالي فإن للثقافة تأثير على المحاسبة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر¹.

ثانياً: تأثير العامل المهني على البيئة المحاسبية

تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم وعمر وعراقة مهنة المحاسبة وقوة المنظمات المهنية في التأثير على عملية التنميط المحاسبي في الدولة، فنجد لها تأثير وتدخل كبير في عملية التنميط المحاسبي داخل الدولة التي يكون العرف فيها هو المصدر الأساسي للنظام القانوني، بل ونجد أن للمنظمات المهنية الدور الأساسي في توجيه الممارسات المحاسبية، كما أن لمهنة المراجعة الاستقلالية التامة ولا يكون هناك تدخل وتأثير للدولة في عملها، أما في الدول التي يسود فيها النظام القانوني الإلزامي فتكون عملية التنميط موكلة لهيئة تابعة للدولة، وبالتالي فإن درجة تدخل وتأثير المنظمات المهنية في عملية التنميط تكون ضعيفة²، كما أن العامل المهني يتأثر بالمستوى التعليمي إذ أن هناك علاقة طردية بينهما كلما ارتفع المستوى العلمي للمهنيين لبلد ما كلما زادت كفاءتهم وكان له أثر على الممارسات المحاسبية والنظام المحاسبي لذلك البلد وهذا من خلال³:

- أن المحاسبين الموجودين داخل البلد والذين لهم مقاييس تعليمية متقدمة عادة ما يكونوا مدربين بشكل جيد مما يسهل لهم تأدية واجباتهم ومسؤولياتهم المهنية بالكامل؛
 - أن مستخدمو المعلومات المحاسبية ذو المستوى التعليمي الجيد يمكنهم فهم المعلومات المحاسبية؛
- كما أن الدول التي بها منظمات مهنية ضعيفة لا تستطيع تنظيم مهنة المحاسبة ولا التقارير المالية وبالتالي فإن تكفل الدولة بتنظيم الممارسات المحاسبية يعتبر من الخيارات الممكنة أن ترفع من كفاءة مهنة المحاسبة وفي المقابل يمكن أن يشكل قوة المنظمات المهنية بعض المخاطر من حيث وضع وبناء المعايير المحاسبية بسبب إمكانية التحيز لمصالحهم.

المطلب الثاني: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية.

نستعرض في هذا المطلب واقع البيئة الجزائرية من الناحية المحاسبية وعلاقتها بباقي البيئات الأخرى والمتمثلة في البيئة الاقتصادية والقانونية والمهنية والثقافية.

¹ جمزة العربي، مرجع سبق ذكره، ص، 17.

² نفس المرجع السابق، ص 21.

³ آيت محمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص 67-68.

الفرع الأول: البيئة الاقتصادية والقانونية

أولاً: واقع البيئة الاقتصادية

سنتطرق في هذا الجانب أهم المقومات الحالية للبيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال التركيز على مختلف البنوك والمؤسسات المالية والبورصة، إذ أن هذه الهيئات تحكمها منظومة مالية تعاني من بعض المشاكل والصعوبات، إذ أن المهتمين بواقع النظام المصرفي الجزائري يرون أن هناك عدة عوامل تؤثر على أداة وفعالية النظام المصرفي الجزائري، وفي ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي نجد أنه وبالرغم من الجهود المبذولة لتحسين واقع النظام المصرفي الجزائري، إلا أنه مازال يعاني من بعض الصعوبات والعوائق¹، حيث وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للقانون وللحكومة على السواء على اعتبار أن الاقتصاد الجزائري غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي، دون تحضير المناخ المناسب لهذا النظام ولاسيما محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية، فالبنوك الجزائرية لا تزال غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف وخاصة عندما يتعلق الأمر بالقياس والإفصاح، كما أن المعايير المحاسبية الدولية والمعلومة المالية تتطلب مستوى عالي من الإفصاح والحساسية في نشر المعلومات، بحيث أن أي معلومة ضرورية لاتخاذ قرار الاستثمار يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية بينما غالبية البنوك التجارية اعتادت على السرية والتحفظ والحساسية في نشر المعلومات². ومن جهة أخرى نلاحظ في الواقع أن بورصة الجزائر منذ انطلاقتها تعمل بوتيرة بطيئة، حيث أن عدد الشركات المسجلة محدود بالإضافة إلى أن حجم معاملاتها كان متواضعا، رغم التحاق بعض المؤسسات بالبورصة، وذلك لأن غالبية الشركات في الجزائر هي شركات عائلية ترفض الدخول إلى البورصة والانفتاح على المجتمع³، بالإضافة إلى الوضعية الصعبة للمؤسسات الجزائرية التي عرفت إختلالات في توازنها على مستوى هيكلها المالي بسبب عجز الميزانية، وهذا الوضع لا يشجع الأفراد على شراء أسهم هذه المؤسسات، حيث تعتبر المدودية شرطا أساسيا لجذب المدخرات وتوجيهها نحو الأصول المالية، كما أن السياسة الجبائية المطبقة على القيم المنقولة لم تكن بالمحفزة، فقليلا ما كانت تشمل إعفاءات وهذا ما شكل عائقا بالنسبة لسوق مالية ناشئة، ومن ناحية أخرى نلاحظ ضعف القدرة الشرائية لدى جمهور المواطنين وبالتالي قلة المدخرات الفردية، فمشكلة تدني الدخل الفردي وعدم استقرار الوضع المالي لهذه الفئات أدى إلى الحد من حجم الطلب على الأوراق المالية، زد على ذلك يميل الفرد الجزائري نحو حيازة الموجودات كالعقارات أو تلك التي تتضمن السيولة ودرجة الأمان والعائد المضمون وذلك بفعل تأثير عوامل دينية، اجتماعية وثقافية... الخ كالأمية وعدم الثقة في هذه الأداة

¹ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 224-226.

² آدم حديدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2015، ص 267.

³ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 226.

والخوف من مراقبة مصالح الجباية، غياب ثقافة الاستثمار في الأوراق المالية... الخ¹، كل هذه الأسباب وأخرى كانت سببا في عدم فعالية ونشاط أداء البورصة. ويعد اقتصاد الجزائر من الاقتصاديات التي تعاني من مشكل التضخم، حيث كان متوسط معدل التضخم خلال السنتين 2017 و2018 كما هو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (1-02) يوضح متوسط معدل التضخم خلال 2018/2017

الأشهر/السنوات	مارس 2017	ديسمبر 2017	أفريل 2018	جوان 2018
معدل التضخم	% 07.07	% 05.59	% 04.33	% 04.58

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نشرية بنك الجزائر²

من خلال الجدول رقم (1-02) والمتعلق بمتوسط معدل التضخم خلال السنتين 2017 و2018 نلاحظ أن معدل التضخم يتراوح ما بين 07.07 % و 04.33 % وهذا ما يدل على أن الاقتصاد الوطني لازال يعاني من ارتفاع معدلات التضخم الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على مصداقية المعلومات المتاحة في السوق.

ثانيا: واقع البيئة القانونية:

تعد الجزائر من الدول التي تعتمد القانون الإلزامي كمدخل للممارسات المحاسبية، باعتبارها انتهجت الأسلوب الفرنسي والأوروبي في ذلك، بحيث تخضع جميع الممارسات المحاسبية للقانون ولا مجال للاجتهاد أو العرف، حيث توخذ القوانين الضريبية في الحسبان عند المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وفي ظل غياب السوق المالي في الجزائر، تعد الالتزامات والتشريعات الجبائية مهمة بالنسبة لمعدي التقارير المالية³، وكذا التشريعات التجارية من خلال القانون التجاري الذي ينظم العلاقات التجارية التي تحدث في الاقتصاد ويعتبر الميدان الأقرب للمحاسبة والجانب الأكثر توجيهها للعمل المحاسبي.

وعلى إثر تبني النظام المحاسبي المالي شرعت الجزائر في تكيف البيئة الجبائية عن طريق سن العديد من التشريعات الجبائية لتتلاءم مع أحكام النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، لا سيما تحديد المعالجات اللازمة لتحديد النتيجة الجبائية بناءً على النتيجة المحاسبية والتسجيل المحاسبي لعقود التمويل التجاري إعادة تقييم الأصول ومعالجة العقود طويلة الأجل، هذه التعديلات مست القوانين الجبائية تهدف إلى تحقيق التقارب بين المحاسبة والجباية عن طريق تقليل الاختلافات بين التشريعات المحاسبية والقوانين الجبائية، وذلك من

¹ أحسن عثمان وآخرون، النظام المالي الخاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، مداخلة في ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2012 ص 14.

² Banque d'Algérie, Bulletin monétaire et financier - 1er semestre 2018, p10.

³ حمزة العربي، مرجع سبق ذكره، ص 172-173.

خلال القوانين المالية التي تصدر في كل سنة، إلا أن هناك بعض الاختلافات التي لازلت قائمة بين الجباية والمحاسبة¹، لعل أهمها تحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها (حسب رأيهم) تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، خاصة أن الاقتصاد الجزائري يشهد حالة التضخم، وعليه فإن مصالح الضرائب لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها (حساب الاهتلاكات انطلاقاً من القيمة الأصلية التاريخية ومعدلات اهتلاك مقننة)²، كما أن التطبيقات التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي أوجبت على المؤسسة أن توفر في قوائمها المالية وبالضبط الملاحق معلومات تخص المقاربة بين كل من النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية التي تشكل القاعدة لحساب الضريبة على الأرباح الشركات، وهذا يستلزم من المؤسسة إعادة جدول الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية، وهذا ما يشكل عائقاً أمام المؤسسات وإدارة الضرائب بسبب الاختلاف في تقييم بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي³.

ومن جهة أخرى من أجل تحديث النشاط المصرفي وإصلاحه قامت الجزائر بإصلاح المنظومة البنكية من خلال إصدارها للعديد من القوانين والتشريعات منها قانون النقد والقرض الذي يعتبر نقطة تحول للمنظومة البنكية والمالية كما يعتبر من أهم التشريعات الأساسية لسياسة الإصلاح في الجزائر، وبالإضافة إلى مجمل تلك الأوامر والقوانين فقد تم إحداث تغييرات على آليات عمل وتسجيل الممارسات المحاسبية البنكية من أجل التوافق مع النظام المحاسبي المالي ومسايرة المعايير المحاسبية الدولية من خلال النصوص التالية⁴:

- النص التنظيمي رقم 04-09 المؤرخ في 2009/07/23 والمتضمن مخطط الحسابات البنكية والقواعد المحاسبية الخاصة بالبنوك والمؤسسات المالية؛
- النص التنظيمي رقم 05-09 المؤرخ في 2009/10/18 والمتضمن شروط إعادة ونشر القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية؛

من خلال ما سبق يمكن القول أن التعديلات وأخص بالذكر الجبائية منها تعتبر غير كافية وذلك لأنه لا تزال هناك بعض نقاط الاختلاف بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي وخاصة فيما يتعلق بتقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة.

ومن ناحية أخرى نلاحظ أن طبيعة المعلومات المالية التي يوفرها النظام المحاسبي المالي خاضعة للقانون على حساب توفير معلومات ملائمة لمستخدمي التقارير المالية للشركات، وهذا ما يجعل عملية مسك المحاسبة

¹ مصطفى عوادي مرجع سبق ذكره، ص 222-223.

² مسعود بوخالفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة عمار تليجي الأغواط، الجزائر 2013، ص 96. غير منشورة.

³ مخلو في نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 122.

⁴ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 224-225.

أمراً روتينياً متجاهلة التطلعات المستقبلية وحاجة السوق من المعلومات¹، وذلك بسبب أن السياسة الجبائية في الجزائر محط أنظار المؤسسات الخاصة نظراً لصرامتها باعتبارها من أبرز الموارد الاقتصادية للدولة حيث تسعى هذه المؤسسات إلى استخدام أساليب معينة من أجل تفادي دفع الضريبة².
 أما فيما يتعلق بنهوض وتهيئة الظروف اللازمة لوجود بوصة نشطة نلاحظ وجود عراقيل قانونية تحد من نشاط البورصة وحالت دون انطلاقها الفعلية بسبب وجود قوانين تقف حجر عثرة في تحقيق بعض المبادئ الاقتصادية التي تهيئ الظروف المناسبة لقيام البورصة، كالتسيير الإداري، عدم مواكبة القوانين للتطورات الاقتصادية، التباطؤ في سن التشريعات التي تستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق³.

الفرع الثاني: البيئة الثقافية والمهنية

أولاً: واقع البيئة الثقافية

إن أهم ما يميز البيئة الثقافية الجزائرية فيما يخص اكتساب المعارف والمدارك العلمية والتقنية التي تسمح بفهم وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، أنها غير كافية مقارنة بغيرها من الدول في نفس المستوى التي تطبق المعايير وذلك لنقص في التكوين والتأطير، ومع ذلك تبذل بعض الجهود من طرف بعض الهيئات والمنظمات المهنية الحكومية وغير الحكومية من أجل فهم المعايير المحاسبية الدولية⁴، بالإضافة إلى ذلك فإن برامج تدريس المحاسبة وفق ما يتطلبه النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية غير واضحة، الأمر الذي يؤدي بالأساتذة إلى القيام بمجهودات شخصية تنصب حول تدريس المقررات المحاسبية التي يعتقدون أنها الأنسب⁵، إلا أن التعليم المحاسبي في الجزائر يبقى متأثراً بطبيعة المحاسبة كتقنية لمجموعة من الحسابات ووسيلة للإثبات، لكن مع المعايير الدولية المحاسبية تغيرات طبيعة وتعريف المحاسبة وأهدافها وأصبحت لها أهمية كبيرة ومفيدة في اتخاذ القرارات للمستعملين، وأصبحت لها قواعد تسجيل وتقييم جديدة وفق إطار تصوري يستجيب لنظرة اقتصادية، كما أن التعليم لازال يعاني جملة من النقائص أهمها⁶:

- عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية؛
- وجود فجوة بين الجامعة والمؤسسات الاقتصادية حيث أن التعليم المحاسبي الجيد يتطلب إجراء تربصات ودراسات ميدانية تسمح بمعاينة مختلف العمليات المحاسبية؛

¹ حمزة العربي مرجع سبق ذكره ص 172.

² مصطفى عوادي مرجع سبق ذكره، ص 221.

³ برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2012، ص 145. غير منشورة.

⁴ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص 225.

⁵ نفس المرجع السابق، ص 218-219.

⁶ مخلوفي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 132-134.

وبالتالي يتوجب على البيئة المحاسبية الجزائرية الاهتمام بشكل جدي بإشراك الجامعة والخبراء والأساتذة ومراكز التكوين المهنية لتحسين نوعية تعليم المحاسبة وتطوير مناهجها أساليبها تماشيا وتطور البيئة ومتطلبات المحاسبة الجديدة، بغرض تحضير الممارسين المستقبليين للتحديات الجديدة، الشيء الذي من شأنه الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة التي لها تأثير قوي على الممارسة المحاسبية التي تقاس بمدى كفاءة وعدد وقوة الممارسين، حيث انه كلما كان مستوى مهنية المحاسبة مرتفعا كلما كانت قدرتها على التأثير على الممارسات المحاسبية أكثر ومنه إمكانية المشاركة في عملية إعداد الأنظمة المحاسبية وتعديلها وأخذ القرارات الدقيقة والملائمة للبلد¹.

ثانيا: واقع البيئة المهنية

شرعت الجزائر خلال سنة 2010 في إصلاح مهنة المحاسبة من أجل مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي، فأنشأت هيئات محاسبية تشرف على تنظيم وتوجيه العمل المحاسبي الذي يضمن توفير المعلومات المحاسبية التي تستخدم في إصدار الأحكام القانونية وفي اتخاذ القرارات التي من شأنها أن تساهم في تطوير وتدعيم مختلف مكونات النشاط الاقتصادي²، غير أن تطبيق المعايير المحاسبية في بيئة في طور النمو مثل البيئة الجزائرية تواجه مجموعة من المعوقات والمرتبطة بشكل أساسي بالبيئة الداخلية للمؤسسة من حيث طبيعة إدارتها من جهة أو فيما يتعلق بالبيئة الخارجية من حيث عدم تكييف التشريعات والقوانين الجزائرية بما يتلاءم والتغيرات الدولية من جهة أخرى³، إذ تم تطبيق النظام المحاسبي المالي مساهمة للتطورات الدولية الحاصلة من دون تحضير المناخ المناسب لهذا النظام، على إثرها وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للحكومة، كون البيئة الجزائرية غير مؤهلة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك وردت في النظام المحاسبي المالي العديد من أسس القياس التي استعيرت من تطبيقات المحاسبة المالية منها القيمة العادلة، التي يتطلب استعمالها ليس فقط وجود أسواق نشطة، وإنما يتطلب كذلك توفر محاسبين ومراجعين ذو مؤهلات وكفاءات وخبرات كافية، وبالرغم من تحديث النظام المحاسبي المالي في الجزائر إلا أن مجالات تطبيقه لم ترقى إلى الآن المستوى المطلوب⁴.

كما نلاحظ ضعف استعداد الكثير من المؤسسات الجزائرية لتطبيق هذا النظام فما زالت أنظمة المعلومات غير فعالة والموارد البشرية غير مهيأة وغير مؤهلة لتطبيق هذا النظام بالخصوص المستمد أساسا من

¹ طاطا إيمان، مرجع سبق ذكره، ص 43.

² عوادي مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 228.

³ نفس المرجع السابق، ص 220.

⁴ نفس المرجع السابق، ص 225.

معايير المحاسبية الدولية ويعود السبب في ذلك لغياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات الجزائرية¹، بالإضافة إلى التعود على الممارسات المحاسبية في ظل المخطط الوطني المحاسبي، إذ لازلت هناك صعوبة كبيرة في تغيير العادات التي دام التعامل بها لفترة طويلة والأعراف المحاسبية التي كانت سائدة، لذلك قد تحتاج إلى وقت لتغيير العادات وهو ما يتطلب مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل على كل المستويات². ومن جهة أخرى نلمس عدم وجود لاستجابة من طرف التنظيم، حيث تعاني مهنة المحاسبة من قصور المنظمات المهنية في أداء المهام المنوط بها وغيابها عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح نتيجة لضعفها وعدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية³، كل هذه العوامل قد يكون لها الأثر البارز على تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية وخاصة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي وفق نموذج القيمة العادلة.

المطلب الثالث: تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال هذا المطلب سنحاول البحث ومعرفة أهم ما جاء في تطبيق القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي والتنظيم الصادر عن بنك الجزائر، بالإضافة إلى أهم العناصر ذات العلاقة بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الأول: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي والتنظيم

أولاً: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي

بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي لمواكبة ومسيرة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي وخاصة في مجال المحاسبة من خلال المعايير المحاسبية الدولية، جاء في طياته بنموذج القيمة العادلة الذي يعتبر أحد بدائل القياس المحاسبي المهمة في عملية القياس المحاسبي، حيث جاء النظام بجملة من القوانين والمراسيم تحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، إذ تعتبر هذه القوانين المرجع القانوني للمعالجة المحاسبية وفقاً للنظام المحاسبي المالي، وقد تضمن هذا النظام كيفية القياس والتقييم لكل من عناصر الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات سواء عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة، كما تبني هذا النظام الرؤية الاقتصادية بدلاً من الرؤية القانونية أي أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني التي كانت سائدة ولها الأولوية في النظام السابق، حيث جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتشير إلى ضرورة تقييد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقاً لطبيعتها وواقعها المالي والاقتصادي

¹ مخلوفي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 140.

² حديدي آدم، مرجع سبق ذكره، ص 268.

³ مخلوفي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 139.

دون التمسك فقط بمظهرها القانوني¹ مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية"، وهذا ما أشارت إليه الفقرة 1.112 في القسم الثاني للنظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم "ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية في حين يعمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجرى على ذلك التقييم بالاستناد إلى²:

القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة)؛

قيمة الانجاز؛

القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة)؛

وعرف النظام المحاسبي القيمة الحقيقية "بأنها المبلغ الذي يمكن أن يتم من أحله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"³، وهو نفس المعنى الوارد في المعايير المحاسبية الدولية، إذ لا يختلف عنه من حيث الجوهر والمعنى، بالإضافة إلى ذلك ركز النظام المحاسبي المالي على ضرورة توفر شروط السوق النشطة، التي تعتبر أحد أهم ركائز تطبيق مفهوم القيمة الحقيقية، والتي اشترط توفر فيها جملة من الشروط والمتمثلة في⁴:

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور؛

ثانيا: القيمة العادلة في التنظيم (بنك الجزائر)

جاء مفهوم القيمة العادلة في المادة 06 للنظام رقم 09-08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية الصادر عن بنك الجزائر بأن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما أو انقضاء خصم ما بين أطراف على اطلاع جيد راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية، كما أشار هذا التنظيم إلى طرق الإدراج والتقييم بالنسبة للأصول والخصوم المالية وفق الآتي⁵:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م، ص 12.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19 / 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م، ص 06.

³ نفس المرجع السابق، ص 87.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 87.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14، 12 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق 25 فيفري سنة 2010 م، ص 20-22.

- يجب أن تكون الأصول المالية مقيمة في البداية بتكلفة هي القيمة العادلة للمقابل الممنوح أو المستلم للحصول على الأصل، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستعادة ومصاريف البنك ولكن دون الأخذ بعين الاعتبار كل من الأرباح الموزعة والفوائد مستحقة القبض غير المسددة والمطلوبة قبل الحيازة؛
- تقيّم الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المعاملة بعد تسجيلها المحاسبي الأول بالقيمة العادلة وتسجل التغيرات في القيمة العادلة الخاصة بهذه الأصول المالية محاسبيا في حساب النتائج؛
- تقيم الأصول المالية المتاحة للبيع بعد تسجيلها المحاسبي الأول بقيمتها العادلة، تسجل فوارق التقييم التي تظهر خلال هذا التقييم بالقيمة العادلة محاسبيا مباشرة بتخفيض أو رفع الأموال الخاصة؛
- تقيم الخصوم المالية في البداية بالتكلفة التي هي القيمة العادلة للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف الفرعية المستحقة خلال وضعها، وبعد تسجيلها المحاسبي الأول تقيم الخصوم المالية المحتفظ بها لغرض المعاملة بالقيمة العادلة؛

الفرع الثاني: العناصر ذات العلاقة بالقيمة العادلة

سنحاول في هذا الجانب عرض لأهم عناصر الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات التي تمت الإشارة إليها من طرف النظام المحاسبي المالي فيما يخص عملية الإدراج والتقييم بالقيمة الحقيقية (القيمة العادلة)¹.

أولاً: عناصر الأصول والخصوم

1- الأصول:

- بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبتاً عينياً، يمكن القيام بتقييمها إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيات العينية (طريقة التكلفة) وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديداً ذات مصداقية لأي عقار موظف يجوز كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية، كما تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها يجب أن تعكس القيمة الحقيقية الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية؛
- يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة، وفي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، مرجع سبق ذكره، ص 10-20.

مثل هذه الحالة، يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها؛

- يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيتات العينية إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا. بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع خسائر القيمة اللاحقة، وتتم عملية إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال؛
- القيمة الحقيقية للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقرير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون، والقيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الإهلاك؛
- يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة؛
- تدرج في حسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين، بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير مستوردة ومصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب؛
- تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق؛
- عملا بمبدأ الحيطة، فإن الخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنحازها الصافية، (سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق)؛
- يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ الإقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع؛
- تثبت الخسارة أو الربح المتأثرتين من التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها؛

2- الخصوم:

- تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ، وبعد الاقتران تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تم

حيازتها لأغراض معاملات تجارية حسب التكلفة المهتلكة، باستثناء الخصوم التي تم حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية؛

- 3- عقد الإيجار التمويلي:** يدرج في الحسابات كل أصل يكون محل عقد إيجار تمويل في تاريخ دخول العقد حيز التنفيذ مع احترام مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني؛
- عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا. بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنًا، ويُدْرَج إلزام دفع الإيجارات المستقبلية في الحسابات بنفس مبلغ الخصوم للميزانية؛
 - عند المؤجر الصانع أو الموزع للملك المستأجر يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية للملك طبقاً للمبادئ التي يعتمدها الكيان بالنسبة لمبيعاته النافذة (الإثبات المتزامن للدين والبيع)؛
- 4- الإعانات:** لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حسابات نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول:
- بأن المؤسسة تمثل للشروط الملحقه بالإعانات؛
 - وبأن الإعانات سيتم استلامها؛

ثانياً: عناصر الأعباء والمنتجات

- العمليات التي تم الحصول من أجلها تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل؛
- الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعمليات التي تناسب التكلفة التقديرية للقروض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع؛

خلاصة الفصل

في نهاية الفصل ومن خلال ما سبق يمكن القول أن نموذج القيمة العادلة يعد أحد البدائل المهمة في عملية القياس المحاسبي، وذلك لأنه الطريقة الأكثر توفير للمعلومة الملائمة بالإضافة إلى مصداقيتها من أجل مساعدة مستخدمي القوائم المالية على اتخاذ القرارات المناسبة والسليمة، كما أن تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفير الظروف الملائمة والمناسب لتطبيقه من أجل الحصول على نتائج أفضل من حيث استخدامه لعل أهمها الظروف الاقتصادية والقانونية والثقافية والمهنية.

كما أن استخدم القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية جاء في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلا أن نموذج القيمة العادلة وبما تميزه من خاصية الملاءمة يبقى يبحث الظروف الملائمة لاستخدامه ويبقى يبحث عن مكانته في البيئة المحاسبية الجزائرية رغم وجود بعض الصعوبات والمشاكل في تطبيقه، وهذا ما سيتم التعرض له في الفصل الثاني من خلال عرض الدراسة التي تناولت موضوع القيمة العادلة والعوامل المؤثرة فيه، وفي الفصل الثالث فيما يخص الدراسة الميدانية والتي تهدف من خلالها معرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثاني

الدراسة التحليلية

للدراسات السابقة

مدخل

نتطرق في هذا الفصل إلى الدراسات التطبيقية بعد ما تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية لمحاسبة القيمة العادلة، حيث سنقوم بعرض جملة من الدراسات السابقة التي تناولت جانب أو عدة جوانب من موضوع القيمة العادلة والذي له علاقة مباشرة بموضوع دراستنا ومقارنة الدراسات وتحليلها ونقدها من خلال عدة نقاط متمثلة في (هدف الدراسة، المنهج المتبع، الفئة المستهدفة، الأداة المستخدمة، الأساليب الإحصائية، والبيئة المدروسة)، بهدف استخراج أهم أوجه التشابه والاختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة ومعرفة موقع الدراسة وما يميزها عن باقي الدراسات، وعليه من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة.
- المبحث الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنقوم بعرض الدراسات العربية والأجنبية السابقة، وذلك من خلال إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات المتناولة للموضوع الدراسة، منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية والأجنبية، حيث سيتم ترتيبها حسب التاريخ من الأحدث إلى الأقدم، وقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين المطلب الأول يتناول الدراسات باللغة العربية والمطلب الثاني تناول الدراسات باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

قصد الإحاطة بموضوع الدراسة حاولنا من خلال هذا المطلب إدراج دراسات سابقة باللغة العربية و التي لها صلة مباشرة أو غير مباشرة بدراستنا، حيث تم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين، إذ يجوي الفرع الأول على الدراسات التي تناولت أحد الجوانب المتمثلة في واقع وآثار تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة، والفرع الثاني تناولت أحد الجوانب المتمثلة إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة.

الفرع الأول: الدراسات التي تناولت واقع وآثار تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعواملالمؤثرة.

1- باهية زعيم (2018) دراسة بعنوان واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية¹.
سعت الدراسة إلى التعرف على مدى جاهزية البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق نموذج القيمة العادلة، حيث ركز الباحث على تشخيص الصعوبات والمعوقات التي تواجه البيئة المحاسبية الجزائرية في تطبيق القيمة العادلة والبحث عن الحلول العملية لمعالجة مشكل القياس وفق القيمة العادلة، كما حاولت الدراسة الوقوف على تجربة بعض الدول العربية للاستفادة من خبرتها في تطبيق القيمة العادلة، واقترح إطار لتحضير البيئة المحلية لتطبيق القيمة العادلة، وقد اعتمدت الباحثة في معالجته لإشكالية الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج المقارن واعتمدت أداة الاستبيان من أجل الحصول على آراء ووجهات نظر عينة مجتمع الدراسة والمتمثلة في الأكاديميين (أساتذة وطلبة الدراسات العليا جامعيين) بالإضافة إلى المهنيين (من محاسبين معتمدين ومحاسبين في مؤسسات كذلك الخبراء ومحافظي ومراجعي الحسابات) في مجال المحاسبة، حيث بلغت حجم العينة 67 فرد، بالإضافة إلى أداة المقابلة وقام الباحث بمعالجة البيانات بواسطة برنامج SPSS v22 و Excel 2010، ولاختبار ومعالجة

¹. باهية زعيم، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر 2018، غير منشورة.

فرضيات الدراسة وتفسيرها استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية (التكرارات و المتوسطات، الاختبارات اللامعلمية، اختبار بيرسون، اختبار تحليل الانحدار البسيط والمتعدد، اختبار T-test). وخلصت الدراسة الى عدة نتائج أهمها:

- إن الممارسات المحاسبية في الجزائر بحاجة ماسة لتطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي؛
 - أن العناصر الفاعلة في المجال المحاسبي (المهنيين) تميل لعدم الرغبة في التغيير والتأقلم مع المعايير والقواعد المحاسبية الجديدة بالرغم من توجه الجزائر لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي؛
 - وجود معوقات مهنية وقانونية بالإضافة الى معوقات متعلقة بسوق المال ومعوقات متعلقة بالمؤسسة؛
 - وجود ارتباط عكسي بين المعوقات وتطبيق القيمة العادلة حيث كلما انخفضت حدة المعوقات كلما زاد التوجه لتطبيق نموذج القيمة العادلة في الممارسات المحاسبية؛
- كما أوصت الدراسة في الأخير الى:
- ضرورة تحضير بنية تحتية للبيئة الاقتصادية الجزائرية من خلال الاستفادة من تجارب الدول التي قامت بإجراء التوافق مع المعايير المحاسبية (معايير القيمة العادلة) ودراسة إمكانية استخدام القيمة العادلة كنموذج للقياس؛
 - توعية المهنيين بأهمية التوجه للمعايير المحاسبية الدولية وفوائد تطبيق القيمة العادلة على جودة المعلومة المالية؛
 - أن تسعى الحكومة لتفعيل سوق المال وهذا بتوعية وإقناع المستثمرين بضرورة الاستثمار في سوق المال؛

2- آدم حديدي (2017) دراسة بعنوان أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي¹.

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في البنوك التجارية الجزائرية ومدى توفر متطلبات تطبيق القيمة العادلة وكذا الصعوبات التي تواجهها البنوك التجارية عند تطبيق القيمة العادلة، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة وللوصول إلى النتائج استخدم الباحث أداة الاستبيان الذي تم توزيعه على مجتمع الدراسة المتكون من رؤساء أقسام المحاسبة في البنوك

¹ آدم حديدي، أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، جامعة بسكرة، الجزائر 2017، ص 204.179.

والمدقق الداخلي والخارجي للبنوك التجارية العامة والمختلطة العاملة بالجزائر إذ بلغت عدد الاستبانات الصالحة للدراسة 35 إستبانة، كما استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية (الوسط الحسابي، النسب المئوية، الانحراف المعياري، اختبار T-test) من أجل تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها.

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن القائمون على العمل المحاسبي في البنوك التجارية الجزائرية يؤيدون بشكل كبير تطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
 - هناك صعوبة الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة وبصفة خاصة البيانات التي تمت تسويتها طبقاً لعوامل التضخم؛
 - أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يبقى صعب جداً في ظل البيئة المحاسبية الحالية التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
 - غياب التعليمات الصادرة عن البنك المركزي الجزائري التي تلزم البنوك التجارية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والخاصة بتطبيق القيمة العادلة؛
- كما أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة ترسيخ مفهوم تطبيقات محاسبة القيمة العادلة وخصائصها وطرق قياسها لدى العاملين في مجال المحاسبة؛
- ضرورة التأكيد للبنوك التجارية الجزائرية من خلال البنك المركزي الالتزام بقواعد الإفصاح التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية بصفة عامة ومحاسبة القيمة العادلة بصفة خاصة؛
- إجراء المزيد من البحوث حول سبل تفعيل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية؛

3- مريم باي (2017) دراسة بعنوان ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر¹.

هدفت الدراسة إلى عرض ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والجزائرية من خلال معالجة إشكالية مدى حاجة النظام المحاسبي المالي لتبني محاسبة القيمة العادلة ومعرفة مدى التجانس بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية حول مفهوم القيمة العادلة، بالإضافة إلى دراسة مدى إمكانية تطوير وتحيين النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الاستنباطي لمعالجة إشكالية الدراسة من خلال إجراء دراسة تحليلية تقوم على تتبع القيمة العادلة، استقصائها، تحليلها واستخلاص

¹ مريم باي، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2017، ص 161.143.

النتائج بالاعتماد على رصدها في معايير المحاسبة المالية الأمريكية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وكذا القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 م المتضمن النظام المحاسبي المالي، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن النظام المحاسبي المالي منذ ظهوره اهتم بتعريف هذا المفهوم وسمح به كأساس قياس بديل للتكلفة التاريخية لبعض الأصول والخصوم؛
 - أن هناك عدم تجانس بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية والأمريكية فبينما تعتبر هذه الأخيرة أن القياس على أساس القيمة العادلة هو القاعدة وأن القياس على أساس التكلفة التاريخية هو الاستثناء، نجد أن النظام المحاسبي المالي يقر التكلفة التاريخية كقاعدة وأساس القيمة العادلة هو الاستثناء؛
 - هناك تأخر كبير في النظام المحاسبي المالي في مواكبة التغيرات العالمية وتحين المفاهيم الخاصة لقيمة العادلة؛
 - لا تتوفر البيئة الاقتصادية المناسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق أساس القيمة العادلة رغم أن القياس والإفصاح وفق هذا الأساس يزيد من جودة خصائص معلومات الكشوف المالية؛
- كما أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة توفير بيئة اقتصادية مناسبة للكيانات الحاسبية وتشجيعها على تطبيق أساس القيمة العادلة؛
- ضرورة إجراء إصلاح جاد وعميق في النظام المالي ذلك أن الأسواق المالية المتطورة ومن خلال الأدوات المالية ساهمت كثيرا في تطوير أساس القيمة العادلة؛
- ضرورة تحيين مفهوم القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي بما يتوافق مع التغيرات الدولية؛
- ضرورة إصدار تنظيم خاص بمفهوم القيمة العادلة وكيفية قياسها يتوافق مع معيار إعداد التقارير المالية الدولية؛

4- مخلوفي نعيمة (2016) دراسة بعنوان مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات الحاسبية العالمية¹.

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى تأقلم البيئة الحاسبية الجزائرية مع تطبيق القيمة العادلة ومدى إمكانية تطبيقها في البيئة الحاسبية الجزائرية من خلال معالجة إشكالية ماهي متطلبات تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهل ترقى البيئة الحاسبية في الجزائر إلى تحقيق هذه المتطلبات، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الموضوع، إذ استخدم الباحث أداة الاستبيان والمقابلة في الدراسة الميدانية من خلال استجواب 122 فرد من أفراد مجتمع الدراسة على مستوى ولاية الجزائر والبلدية وتيزي وزو، حيث كان مجتمع الدراسة مكون من المهنيين العاملين بالمؤسسات الاقتصادية (مؤسسات خاصة وعمومية) ضمن مجال المحاسبة ومكاتب

¹ مخلوفي نعيمة، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات الحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2016. غير منشورة.

الحاسبة، وقام الباحث بمعالجة البيانات وتحليلها باستخدام برنامج SPSS V 20 والاعتماد على التحليل الأحادي والتكرارات والنسب المئوية، إضافة إلى المدرج التكراري ودوائر النسب في تحليل البيانات وتفسيرها. وقد خلصت الدراسة إلى أهم النتائج:

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي تسوده عدة عوائق وصعوبات خاصة فيما يتعلق بالتقييم المحاسبي على أساس القيمة العادلة؛
- ضعف إطلاع المحاسبين في الجزائر على النظام المحاسبي المالي وطرق القياس على أساسه؛
- تمسك المحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعالجة العادية للبيانات بالاعتماد على التكلفة التاريخية رغم رغبتهم في تبني القياس على أساس القيمة العادلة؛
- عدم توفر سوق نشط في الجزائر يساعد على تبني مفهوم القيمة العادلة، وانتشار الأسواق الموازية التي لا تمثل فيها شفافية المعلومات؛
- ومن خلال هذه النتائج أوصى الباحث بـ:
- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر أسواق نشطة؛
- النهوض ببورصة الجزائر عن طريق تشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات غير المدرجة لدخول البورصة من أجل تحقيق تطبيق القيمة العادلة؛
- توفير بيئة محاسبية مهياً من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثيرة؛

5- فارس بن يدير (2015) دراسة بعنوان واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وأثر تطبيقها على جودة القوائم المالية حيث أعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري والمنهج الوصفي الجانب التطبيقي، حيث استخدم الباحث الاستبيان كأداة البحث لمعالجة إشكالية الدراسة وتم توزيع 82 إستبانة وقبول 70 إستبانة وزعت على مجتمع مكون فئة الأكاديميين ممثلة في الأساتذة الجامعيين والمهنيين ممثلة في (محافظ الحسابات، خبير محاسبي ومحاسب معتمد) بالإضافة إلى الموظفين ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص وكذا بعض المؤسسات الصناعية المدرجة في البورصة الجزائر (مؤسسة صيدال، مؤسسة أن سي أ روية) وتم معالجة نتائج الدراسة وتحليلها باستخدام جملة من الأساليب الاحصائية (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، النسب المئوية، التكرارات، T-test) بالإضافة

¹فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، غير منشورة.

الى استخدام برنامج SPSS v20 من أجل الإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات وخلصت الدراسة الى جملة من النتائج أهمها:

- أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق محاسبة القيمة العادلة وذلك في بعض حساباتها مثل التثبيتات المالية وبعض التثبيتات العينة من خلال إعادة تقييمها؛
- البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري، وأيضا الاختلاف بين التشريعات الضريبية والمحاسبية فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة؛

كما أوصت الدراسة بـ:

- يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على دخول البورصة، ويعتبر هذا أحد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة؛
- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دوريا عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي وكذلك التي هنالك ضرورة للإفصاح عنها لأغراض تطبيق والإفصاح عن القيمة العادلة في القوائم المالية للحصول على درجة عالية من الموضوعية لهذه القيمة؛

6- هشام شلغام (2015) دراسة بعنوان تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي¹.

هدفت الدراسة إلى دراسة وتقييم بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين من خلال معالجة إشكالية مدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي وتسليط الضوء على (التكلفة التاريخية - القيمة العادلة) كأحد بدائل القياس المحاسبي في الجزائر ومتطلبات تكييف تطبيقها مع واقع البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، بالإضافة إلى معرفة أهم المقومات التي توفرها البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق هذه البدائل وضرورة بيان أهم المعوقات التي تواجه المحاسب أثناء التطبيق، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي في معالجة وتحليل الاستبيان الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة تتكون من 70 فرد بين مهنيين ممثلة في معظم محافظي الحسابات وكذا المحاسبين العاملين في مكاتب المحاسبة والمحاسبين المهنيين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الاقتصادية، والأكاديميين ممثلة في الأساتذة الجامعيين الممارسين

¹ هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، غير منشورة.

لمهنة المحاسبة وكذا الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، بالإضافة إلى طلبة الماجستير والدكتوراه تخصص محاسبة الذين لهم علاقة بموضوع القياس المحاسبي، وتم الإبقاء على 62 مستجوب، واستخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية والرياضية (الوسيط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الاختلاف، التكرارات والنسب المئوية، إختبار T-test) في تحليل البيانات بالإضافة إلى برنامج (SPSS v20) ومعالج البيانات Excel.

وقد توصلت الدراسة إلى:

- أن البيئة المحاسبية الجزائرية تتلاءم وتتكيف في الوقت الراهن مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي؛
- أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر المقومات الاقتصادية والمقومات الثقافية والقانونية لاستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- هناك عوائق وتحديات تواجه المحاسب في تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- عدم وجود سوق نشطة في الجزائر؛
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة؛
- كما أوصت الدراسة بـ:
- بضرورة تكيف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل؛
- محاولة تنشيط وتفعيل أداء البورصة في الجزائر وكذا تحسين الأداء المالي للمؤسسات المالية؛
- إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دورياً عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي؛
- ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية؛

7- زغدار أحمد وآخرون (2014) دراسة بعنوان أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة¹.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي لمتطلبات الإفصاح الدولي ومدى مساعدة القيمة العادلة على تحقيق جودة المعلومة المحاسبية، حيث اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي لمعالجة إشكالية الدراسة وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ان مواكبة الجزائر لمتطلبات الإفصاح خاصة بتبني مبدأ القيمة العادلة سيؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية الواردة في التقارير المالية شريطة:
 - ✓ توفر الأسواق المالية الفاعلة؛
 - ✓ القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة؛
 - ✓ توفر الكوادر المهنية المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة؛

8- دربوش محمد الطاهر وآخرون (2014) دراسة بعنوان البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية².

تناولت الدراسة إشكالية مدى انسجام البيئة المحاسبية الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة أهم المعوقات التي تعيق التطبيق الجيد للمعايير وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي في تحليل فرضيات الدراسة وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية بشكل تام.

كما أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات؛
- ضرورة إعادة تأهيل الكوادر المحاسبية وأنظمتها بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية؛
- ضرورة تفعيل القوانين المهنية المتعلقة بضرورة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛

¹. زغدار أحمد وآخرون، أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة، العدد 4، جامعة الجزائر 3، الجزائر، سنة 2014، ص 102.116.

². دربوش محمد الطاهر وآخرون، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 جامعة المسيلة، الجزائر، سنة 2014، ص 80.67.

9- مسعود بوخالفي (2013) دراسة بعنوان: أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية¹.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية وعالجت مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية، وكذا إبراز أهم مقومات ومعوقات استخدام الإفصاح بالقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية، حيث اعتمد الباحث في الدراسة على عينة من الأساتذة الجامعيين ومحافظي الحسابات إضافة إلى ذلك الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين الذين يمثلون مجتمع الدراسة والمقسم على فئتين الأكاديميين والمهنيين، وقد تم استخدام المنهج الوصفي والمنهج المقارن في الجانب النظري، إضافة إلى اعتماد أداة الاستبيان حيث قام بتحليل 40 استبانة واستخراج النتائج باستخدام الأساليب الإحصائية (المتوسط الحسابي والتكرارات، الانحراف المعياري، T-Test). أظهرت نتائج الدراسة إلى:

- البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة مشاكل وصعوبات في تطبيق القيمة العادلة مما يجعلها غير مؤهلة؛
 - عدم وجود مسوغات تؤدي إلى تبني معايير المحاسبة الدولية للقيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
 - عدم وجود سوق نشط بالجزائر توجد فيها الشروط المحددة حسب النظام المحاسبي المالي؛
 - إعطاء النظام المحاسبي المالي أهمية لتبني القيمة العادلة (الحقيقية) في إعادة التقييم للأصناف الواجب إعادة تقييمها بالقيمة العادلة (الحقيقية) وكذا الإفصاح بموجبها؛
 - عدم وجود خبراء مؤهلين لتحديد القيمة العادلة في حالة غياب سوق نشط بسبب صعوبة تطبيقها وتعدد العوامل المؤثرة في تحديد القيمة العادلة؛
- كما خرجت الدراسة بجملة من التوصيات أهمها:
- ضرورة توعية وزيادة نسبة الوعي لجميع أطراف مجتمع البيئة المحاسبية الجزائرية بأهمية القيمة العادلة، وتشجيع هذه الأطراف على متابعة معايير الإبلاغ المالي الدولية بشتى الوسائل المتاحة؛
 - دراسة المشاكل المختلفة التي تعيق استخدام مفهوم القيمة الحقيقية في المؤسسات الجزائرية من طرف خبراء المحاسبة ومحاولة وضع الحلول الملائمة لمعالجة هذه المشاكل؛

¹ مسعود بوخالفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثلجي الأغواط، الجزائر 2013. غير منشورة.

10- محمد العربي قرون (2013) دراسة بعنوان دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي¹.

تناولت الدراسة موضوع القيمة العادلة والقياس المحاسبي من خلال معالجة إشكالية دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي، حيث اعتمد الباحث على المنهج التحليلي والاستنباطي من أجل معرفة دور نموذج القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي، وكذا معرفة جدوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى جاهزيتها لاستخدام هذا النموذج، وذلك من خلال استخدام أداة الاستبيان التي وزعت على عينة من الأكاديميين والمهنيين، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج لعل أهمها:

- أن البيئة المحاسبية الجزائرية ليست ملائمة للقياس وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي؛
- عدم وجود أسواق نشطة؛
- عدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة؛

11- محمود عبد الفتاح (2012) دراسة بعنوان دراسة العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية².

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة للأصول المالية والأصول الثابتة وغير المتداولة من خلال معالجة إشكالية مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الإشكالية المطروحة، وقدم استخدم الاستبيان والمقابلة كأداة للبحث وجمع البيانات من العينة المستهدفة والتي بلغت 60 فرد ممثلة في (مدير مالي، مدير أموال، مستشار مالي ببيئة سوق المال، خبير قضائي، خبير بوزارة العدل) حيث كانت هذه العينة تمثل مجتمع قطاع المقاولات والاستثمار العقاري، وقام الباحث بمعالجة نتائج الدراسة وتحليلها باستخدام جملة من الأساليب الإحصائية (اختبار تحليل التباين، واختبار المقارنات المتعددة، واختبار T-test، واختبار كاي مربع ϕ^2) وفي الأخير خلصت الدراسة إلى:

- أن هناك علاقة بين العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية؛
- هناك عوامل اقتصادية ومالية ومحاسبية تؤثر في القيمة العادلة؛

¹ محمد العربي قرون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2013. غير منشورة.

² محمود عبد الفتاح، دراسة العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 3، جامعة طنطا، مصر 2012 ص 49-88.

كما أوصى الباحث بضرورة إجراء المزيد من البحوث حول العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة من حيث العوامل الاقتصادية والمالية والأثر السلوكي المباشر على أسعار السوق على المستوى المحلي والإقليمي والدولي.

12- وليد شحاتة محمد قاسم (2012) دراسة بعنوان استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين¹.

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى نجاح مدخل القيمة العادلة في تحقيق الشفافية المطلوبة في القوائم المالية ومشاكل القياس المحاسبي من خلال اختيار المدخل المناسب للقياس المحاسبي في ظل تعددها، وتقييم استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين في جمهورية مصر العربية في ظل المعايير المحاسبية المالية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا من خلال قياس تأثير تطبيق مدخل القيمة العادلة على توفير معلومات أكثر شفافية بشكل يساعد في ترشيد قرارات المستثمرين في سوق الأوراق المالية، بالإضافة إلى حصر وترتيب المشكلات الخاصة بتطبيق القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي من جهة، واقتراح حلول لهذه المشكلات من جهة أخرى بما يناسب الواقع المصري، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمقارن في معالجة إشكالية الدراسة، وكذا إعداد أداة الاستبيان لاختبار فرضيات الدراسة في الجانب التطبيقي وتوزيعها على عدد من الأطراف المتعاملة على القوائم المالية التي يتم إعدادها وفقا لمعايير المحاسبة المالية والدولية وفقا لتعليمية البنك المركزي. ومن أهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة هي:

- المعلومات المعدة وفق القيمة تعد أكثر ملاءمة في ضوء الظروف الاقتصادية السائدة وقت تقديم المعلومة، أي أنها تقدم معلومات مالية أكثر شفافية؛
- يترتب على وجود مشكلات تصاحب استخدام مدخل القيمة العادلة، وانخفاض موثوقية أرقامه في ظل عدم وجود سوق نشط مما يؤثر على شفافية القوائم المالية؛

13- صافي فلوح وآخرون (2011) دراسة بعنوان محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين².

هدفت الدراسة إلى التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأهمية التقييم العادل لأصول وخصوم شركات التأمين ودراسة واقع تطبيق طرق التقييم بالقيمة العادلة والمشاكل والصعوبات التي تواجهها شركات التأمين

¹ وليد شحاتة محمد قاسم، استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر 2012.

² صافي فلوح وآخرون، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 2011/1، ص 142.127.

السورية، حيث تناولت الدراسة إشكالية مدى استخدام شركات التأمين للقيمة العادلة في عملية التقييم وكذا مدى الإفصاح عنها بالإضافة هل هناك صعوبات تواجه الشركات في عملية التقييم باستخدام القيمة العادلة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي للوصول إلى نتائج الدراسة وتحليلها، وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- ضعف نشاط سوق الأوراق المالية السورية مما يجعل من الصعوبة اشتقاق القيم العادلة للأدوات المالية عموماً؛
- ضعف خبرة شركات التأمين السورية وكوادرها بتطبيق المعايير الدولية التي تتضمن القيمة العادلة والية قياسها؛
- كما أوصت الدراسة بضرورة:
 - إجراء الدراسات والأبحاث فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة ومجالات تطبيقها؛
 - الالتزام الدقيق بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بما فيها المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة؛

الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة

14- سليمان بلعور وآخرون (2018) دراسة بعنوان صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمنظمات والهيئات المهنية لتطبيقها، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة الإشكالية وتحليلها كما استخدم الباحث في جمع المعلومات والبيانات المتعلقة بالدراسة من خلال تصميم استبيان تم توزيعه على عينة من الأكاديميين والمهنيين، وقد خلصت الدراسة إلى أن التعليم المحاسبي لا يزال يعاني من عديد المشاكل التي تعيق تطبيق مفهوم القيمة العادلة، وأن المؤسسات الاقتصادية تجد صعوبة في تطبيقها نظراً لتكلفتها وانعدام السوق الكفاء، بالإضافة إلى قلة الدورات التكوينية والمتقيات من أبرز المشاكل المرتبطة بالمنظمات المهنية المحاسبية والتي تعيق تطبيق القيمة العادلة.

و أوصت الدراسة في الأخير إلى ضرورة إقحام محاسبة القيمة العادلة ضمن مناهج التعليم المحاسبي وتشجيع الطلبة على إجراء البحوث ورسائل ترتبط بها، وكذا إخضاع ممارس مهنة المحاسبة إلى دورات تكوينية تتعلق بموضوع محاسبة القيمة العادلة.

¹ سليمان بلعور وآخرون، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلد 10، العدد 02، سنة 2017.

15- ربيعة صغراوي (2017) دراسة بعنوان إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري¹.

تناولت الدراسة إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية حيث هدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوائق التي تحول دون التطبيق الجيد لمحاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد اعتمدت الباحثة في دراستها على المنهج الوصفي لمعالجة متغيرات الدراسة ذات الصلة بتطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث اعتمدت الباحثة في دراستها الميدانية على توزيع 100 إستبانة على مجتمع الدراسة والمكون من المهنيين والأكاديميين، إذ بلغت عدد الاستبانة القابلة للمعالجة 67 استبيان وكانت عينة الدراسة ممثلة في (فئة مهني المحاسبة، فئة محاسبي المؤسسات الاقتصادية، فئة المفتشين الجبائيين، فئة الأساتذة الجامعيين الذين يمثلون أفراد مهنيين وأكاديميين)، حيث تم معالجة وتحليل إجابات أفراد العينة باستعمال البرنامج الإحصائي

(SPSS v23) وجملة من الأساليب الإحصائية (التكرارات، والنسب المئوية لوصف الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة، المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، إختبار (T-test) وهذا من أجل استخلاص النتائج وتحقيق الأهداف المرجوة.

وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها:

- أن فقط المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي؛
 - هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة وأبرزها تتمثل في عدم جاهزية السوق المالي الجزائري؛
 - عدم توفر أسواق جاهزة لكثير من الأصول والأمور التي تقوم على معالجتها معايير القيمة العادلة، وبالتالي لجوء إدارات الشركات إلى التقييم الذاتي، والذي سيساهم في تخوف المستثمرين من القوائم المالية المعدة وفقا لتلك المعايير، انطلاقا من أن إدارات الشركات تستطيع استخدامها في التلاعب المتعمد؛
 - وفي الأخير نستنتج أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الواقع الجزائري، حيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- كما خرجت الدراسة بجملة من التوصيات أهمها:

¹ ربيعة صغراوي، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة قاصدي مباح ورقلة، الجزائر، 2017، غير منشورة.

- توفير الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية؛ توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛
- توفير قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط؛
- تشجيع المؤسسات المدرجة بالبورصة وتحفيزها وكذا الدفع بالمؤسسات الغير مدرجة على الدخول للبورصة، ويعتبر هذا كأحد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة؛

16- تسعديت بوسعين (2017) دراسة بعنوان الأدوات المالية وإشكالية تطبيق القيمة العادلة على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية¹.

حاولت الدراسة معرفة مدى تطبيق النظام المحاسبي المالي للمعايير المحاسبية الدولية والتقارير المالية من حيث التصنيف والتقييم بالقيمة العادلة للأدوات المالية بالإضافة إلى ذلك دراسة واقع التعامل بالأدوات المالية في السوق المالية الجزائرية وإشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة وتحليلها بغية التوصل إلى نتائج يمكن تفسيرها، وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن هناك اختلاف في تصنيف النظام المحاسبي المالي الجزائري للأدوات المالية والتصنيف المعتمد في المعايير المحاسبية الدولية كما أن إشكالية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية فيما يتعلق بالأدوات المالية مرجعها غياب سوق المال يوفر الدعامة الأساسية لتحديد ما ومن تم اعتمادها في التسجيلات المحاسبية، وأوصت الدراسة في الأخير الهيئات القائمة على تطوير وتحسين التقنين المحاسبي بالاهتمام أكثر بتحسين النظام المحاسبي المالي مع المعطيات الجديدة التي يطرحها النمط الدولي خاصة فيما يتعلق محاسبة الأدوات المالية.

17- سناء مسوده وآخرون (2017) دراسة بعنوان معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار 41².

هدفت الدراسة إلى بيان المعوقات التي تواجه الشركات الزراعية الأردنية من وجهة نظر المحاسبين والمتعلقة بقياس القيمة العادلة، من خلال معالجة إشكالية ماهي أهم المعوقات المرتبطة في طبيعة الأصول البيولوجية عند قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية، حيث اعتمد الباحث المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة وعلى أداة الاستبيان لجمع البيانات اللازمة وتم توزيع 38 إستبانة على المدراء الماليين

¹. تسعديت بوسعين، الأدوات المالية وإشكالية تطبيق القيمة العادلة على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة التنمية الاقتصادية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 04، الجزائر 2017، ص 291.278.

². سناء مسوده وآخرون، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار 41، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 31(2)، 2017، ص 276.525.

والمحاسبين العاملين في الشركات الزراعية الأردنية، وإختبار ومعالجة فرضيات الدراسة إستخدام الباحث جملة من الأساليب الإحصائية (اختبار T-test، الوسط الحسابي) وقد توصل الباحث إلى عدة نتائج أهمها:

- صعوبة الاعتماد على نموذج التكلفة التاريخية في قياس الدخل؛
- أن الشركات الزراعية الأردنية تواجه عدة معوقات عند قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة من وجهة نظر المحاسبين والمدراء الماليين؛
- كما أوصت الدراسة بـ:
- ضرورة إتفاق منظمة مهنة المحاسبة على أسلوب أو طريقة منسقة لقياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية والمحاصيل الزراعية الناجمة عنها، لزيادة إمكانية فهم ومقارنة التقارير المالية بإتباع الطريقة التي تعتبر أكثر ملاءمة وموثوقية لبيئة الشركات الزراعية الأردنية؛
- زيادة إهتمام الشركات الزراعية الأردنية بتأهيل موظفيها من خلال الدورات التدريبية التي تتماشى مع التطورات الحديثة في أساليب قياس القيمة العادلة للأصول البيولوجية؛

18- سيد شريف عبد الوهاب هيبه (2017) دراسة بعنوان دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة¹.

تناولت الدراسة إشكالية دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة، حيث هدفت الدراسة إلى إبراز مشكلات محاسبة القيمة العادلة للاستثمارات المالية والمخاطر المترتبة عنها وكذا دراسة مشكلات وتحديات مراجعة القيمة العادلة للاستثمارات المالية، حيث اعتمد الباحث على المنهج المقارن والمنهج الاستنباطي والاستقرائي في معالجة إشكالية الدراسة، وقد اعتمد الباحث على أداة المقابلة والاستبيان لجمع المعلومات واختبارها على عينة مكونة من 153 فرداً من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، كما استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط، الانحدار البسيط، معامل التحديد، اختبار فريدمان، اختبار T-test، واختبار كاي مربع χ^2 ، اختبار كروسكال-ويلز، اختبار إعتدالية البيانات، اختبار الانحدار الترتيبي) لتحليل نتائج الدراسة وقد خلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن مراقب الحسابات يواجه عدة مشكلات وتحديات كبيرة عند قيامه بعملية مراجعة قياس القيمة العادلة للاستثمارات المالية؛

¹ سيد شريف عبد الوهاب هيبه دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة، مذكرة ماجستير، جامعة بنها، مصر 2017.

- يترتب على استخدام محاسبة القيمة العادلة في تقييم الاستثمارات المالية مجموعة من المشكلات المحاسبة ومن أهمها أن تقييم القيمة العادلة للاستثمارات المالية يعتمد في جانب كبير منها على الجوانب الشخصية؛
- كما أوصى الباحث بضرورة عمل دورات تدريبية باستمرار لمراقبي الحسابات لزيادة الخبرة والمهارة اللازمة لتحقيق جودة وكفاءة عملية المراجعة؛

19- النصيرات وآخرون (2015) دراسة بعنوان معوقات تطبيق القيمة العادلة وانعكاساتها المتوقعة على دخل الشركات في ضوء تبني السعودية لمعايير المحاسبة الدولية¹.

- هدفت الدراسة إلى التعرف على معوقات تطبيق القيمة العادلة وآثار تطبيقها على دخل الشركات في ضوء تبني السعودية لمعايير المحاسبة الدولية، حيث أعتمد الباحثان على المنهج الوصفي لمعالجة إشكالية الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على أداة الاستبيان بهدف تجميع البيانات ومعالجتها وتم توزيعها على عينة مكونة من الأساتذة الجامعيين حيث بلغت العينة القابلة للمعالجة و التحليل 90 فرد، وقد تم استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي لتحليل بيانات الدراسة واستخدام الوسط الحسابي والانحراف المعياري واختبار T-test. وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:
- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الأصول المالية والعينية بسبب عدم توفر سوق مالي نشط وتعدد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها؛
 - تعتقد البيئة السعودية وجود تحيز في عملية القياس في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
 - كما أوصت الدراسة بـ:
 - ضرورة إدخال معايير محاسبة القيمة العادلة في خطط المنهاج الدراسي بالجامعات وعقد ورشات ودورات عمل والاستعانة بمزاوي مهنة المحاسبة لشرح الجوانب التطبيقية للقيمة العادلة؛

20- أبو ريشة خالد عريج عايد (2013) دراسة بعنوان معايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في البيئة الأردنية (الأهمية، المشاكل، والمعوقات)².

- هدفت الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في شركات الخدمات المالية للمساهمة العامة الأردنية والمشاكل والمعوقات التي تحد من تطبيقها، وقد اعتمد الباحث في معالجة الإشكالية

¹ النصيرات وآخرون، معوقات تطبيق القيمة العادلة وانعكاساتها المتوقعة على دخل الشركات في ضوء تبني السعودية لمعايير المحاسبة الدولية، المحلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، مصر 2015، ص 413، 444.

² أبو ريشة، خالد عريج عايد، معايير المحاسبة الدولية للقيمة العادلة في البيئة الأردنية (الأهمية، المشاكل، والمعوقات)، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 01، جامعة بور سعيد، مصر 2013، ص 140، 125.

على المنهج الوصفي حيث اعتمد على أداة الاستبيان في جمع المعلومات واختبار الفرضيات، حيث بلغت عينة الدراسة 181 مستجوب مكونة من المحللين والوسطاء الماليين بالإضافة إلى المدققين الخارجيين وهيئة الأوراق المالية وقد استخدم برنامج SPSS وجملة من الأساليب الإحصائية (الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، اختبار T-test) في معالجة البيانات والتوصل لنتائج الدراسة وتفسيرها، إذ خلصت الدراسة إلى أهم النتائج فيما يلي:

- أن هناك أهمية كبيرة لتطبيق المعايير المحاسبية للقيمة العادلة في البيئة الأردنية؛
- تطبيق القيمة العادلة يعاني من مشاكل ومعوقات أهمها صعوبة الوصول إلى القيمة العادلة واختلاف التقديرات لها في حالة عدم وجود سوق نشط يحدد الأسعار؛
- كما أوصى الباحث بـ:
- ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة؛
- تدريب المهنيين العاملين في مجال الأوراق المالية بمتطلبات القياس والإفصاح عن القيمة العادلة؛

21- محمد سفير وآخرون (2012) دراسة بعنوان: القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد¹

تناولت الدراسة إشكالية مدى إمكانية الاعتماد على القيمة العادلة في عملية التقييم في ظل المحيط المالي الحالي حيث اعتمد الباحثان المنهج الوصفي لبلوغ الهدف المطلوب ومعالجة وتحليل نتائج الدراسة وقد تم التعرض إلى المداخل المختلفة المستعملة في القياس المحاسبي وكيفية إثبات المعاملات التي تقوم بها الشركات في العمليات اليومية وكذا مشاكل تقدير القيمة العادلة كما توصل الباحثان إلى جملة من النتائج أهمها:

- نظراً لصعوبة تحديد القيمة العادلة وخاصة في الدول المتخلفة اعتبرت كعمالة بديلة مسموح بها في حين طريقة التكلفة التاريخية تمثل المعالجة المرجعية وهذا إذا تعذر تحديد القيمة العادلة؛
- ضرورة تطبيق القيمة العادلة وذلك بإيجاد طرق أخرى لتحديد القيمة العادلة بما يتلاءم مع الأنظمة الاقتصادية للدول النامية وكذا تسهيل قواعد محاسبة مدخل القيمة العادلة المثيرة للجدل بغية إعطاء الشركات مرونة أوسع في التقييم للقيمة العادلة؛

¹ محمد سفير وآخرون، القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد، مجلة المعارف قسم العلوم القانونية والاقتصادية، السنة السابعة، العدد 13 ديسمبر 2012.

22- أسامة عمر جعارة (2012) دراسة بعنوان المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة (الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق)¹.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مشكلات تطبيق القيمة العادلة ومدى توفر البيئة الملائمة لتطبيقها في الدول المتقدمة ودول العالم الثالث، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والمنهج الاستنباطي لمعالجة إشكالية الدراسة من خلال إلقاء الضوء على النتائج التي توصل إليها الباحثين والممارسين والجهة المعدة للمعايير في دراساتهم ذات العلاقة بالموضوع وتحليلها وتفسيرها، إذ خلصت الدراسة نتيجة مفادها أن هناك حاجة إلى تطوير معايير محاسبية تكون ملائمة للدول النامية تأخذ في عين الاعتبار ظروفها الاقتصادية والثقافية والقانونية، كما أوصى الباحث بضرورة إقامة دراسات وبحوث مشتركة بين الباحثين الأكاديميين وأصحاب المصالح في دول العالم لتطوير بيئة محاسبية قانونية تدعم توجه الشركات نحو استخدام القيمة العادلة.

23- منير عبد الله أحمد عبد الله (2011) دراسة بعنوان معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة².

هدفت الدراسة إلى دراسة معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف السودانية حيث اعتمد الباحث على المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي الاستقرائي والمنهج الوصفي في معالجة إشكالية الدراسة، وقد قام الباحث بتوزيع استبانته على عينة من مدراء المصارف والمراقبين الماليين والمحاسبين والمراجعين الداخليين لـ 12 مصرف من المصارف السودانية وقد تم استخدام أسلوب الإحصاء الوصفي لتحليل ومعالجة بيانات الدراسة

وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- عدم التزام البنك المركزي للمصارف بتطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
- عدم وجود كوادر مدربة على تطبيق القيمة محاسبة القيمة العادلة وعدم إدراك أهمية محاسبة القيمة العادلة.

كما أوصت الدراسة بـ:

- ضرورة تطبيق محاسبة القيمة العادلة بالمصارف السودانية وعلى البنك المركزي الالتزام بتطبيق محاسبة القيمة العادلة؛

¹ أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة (الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012، ص 207، 189.

² منير عبد الله أحمد عبد الله، معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة دراسة حالة المصارف السودانية، مذكرة ماجستير، جامعة كردفان، السودان، 2011.

24- عماد حسني محمد زهران (2005) دراسة بعنوان مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية¹.

هدفت الدراسة إلى تحديد مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي من خلال معالجة إشكالية ماهي متطلبات القياس والإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في بيئة الأعمال المصرية الذي يحقق جودة المعلومات المحاسبية، حيث إعتد الباحث على المنهج الوصفي لتحليل ومعالجة إشكالية الدراسة كما استخدم أداة المقابلة والاستبيان الموزعة على عينة مكونة من: (المحاسبين في الشركات المساهمة المسجلة في بورصة الأوراق المالية، المحللين الماليين والسماصرة في شركات السمسرة وتداول الأوراق المالية بصفتهم وكلاء عن المستثمرين، المراجعين في مكاتب المحاسبة والمراجعة)، حيث بلغت عينة الدراسة القابلة للتحليل الإحصائي 179 فرد، استخدم الباحث جملة من الأساليب الإحصائية للوصول إلى نتائج قابلة للمناقشة (الوسط الحسابي، اختبار T-test، وتحليل التباين ANOVA لاختبار الفروق)

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:

- أن مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة ممثلة في عدم كفاءة سوق الأوراق المالية؛
- أن مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة تتمثل في تعدد مداخل القياس المحاسبي للقيمة العادلة للأوراق المالية؛
- أن مشكلات القياس المحاسبي للقيمة العادلة تتمثل في عدم وجود تشريعات تنص على الإفصاح بالقيمة العادلة للأصول المالية؛
- وأوصى الباحث بـ:
- ضرورة ترسيخ مفهوم القيمة العادلة وخصائصها وطرق قياسها في أذهان العاملين في مجال الأوراق المالية؛
- إجراء دورات تدريبية للعاملين في مجال الأوراق المالية يكون هدفها تعريف العاملين في مجال الأوراق المالية بمتطلبات القياس والإفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية المتداولة؛

¹ عماد حسني محمد زهران، مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر، 2005.

25- محمد زرقون وآخرون دراسة بعنوان المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على الإشكاليات الضريبية الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في الجزائر وموقف المشرع الجبائي منها، وهذا من خلال تناول التأثير المتبادل للضرائب على الممارسات المحاسبية وكذا انعكاس تبني المعايير المحاسبية الدولية على النظام الجبائي الجزائري، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج الاستقرائي في عرض ومعالجة بيانات الدراسة والتوصل إلى نتائج الدراسة وتفسيرها للإجابة على الفرضيات وإشكالية الدراسة

حيث خلصت الدراسة إلى:

- أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في إعداد البيانات المالية أصبح ضرورة تقتضيها الظروف والأوضاع الاقتصادية وبالتالي فقد أصبحت تلقى قبولا واعترافا عاما بما إلا أن عملية التطبيق تواجه بعض القيود والمشاكل التي كانت مبررا للتمسك بمبدأ التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي؛
- أن المحاسبة و الجباية في الجزائر ستأخذ مدخل وسطا بين الاتجاه التقليدي القائم على فرض التكلفة التاريخية والاتجاه المعاصر القائم على استخدام أسلوب القيمة العادلة، كما أن التقييم بالقيمة العادلة لا يتوقف طرح إشكاله في الجانب الجبائي فقط بقدر ما هو مرتبط بكل الجوانب المالية و المحاسبية في الجزائر؛

كما أوصى الباحث:

- إصدار نص قانوني جبائي صريح يسمح بقبول التقييم على أساس القيمة العادلة لبعض الأصول؛
- ينتج عن تطبيق المعايير المحاسبية تأثير على الممارسات التي كانت تعتمد على مبادئ وقواعد المخطط الوطني للمحاسبة السابق، لاسيما النظام الجبائي الجزائري، المؤسسات، ومهنة المحاسبة، والتي ينبغي تكييفها لتكون مهياة بما يسمح بتوفيق بين البيئة المحاسبية والجبائية في الجزائر؛

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

في هذا المطلب سنحاول عرض الدراسات باللغة الأجنبية والتي تناولت موضوع القيمة العادلة في أحد جوانبها والتي صبت مجملها في دراسة الآثار وعواقب استخدام القيمة العادلة بالإضافة إلى أهم العوائق والتحديات التي تواجهها.

¹ محمد زرقون وآخرون، المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية.

الفرع الأول: الدراسات التي تناولت استخدام محاسبة القيمة العادلة (الآثار والنتائج)

26- Constancio Zamora-Ramirez and others (2018) The Use of Fair Value Measurement in Financial Reporting¹.

هدفت الدراسة إلى دراسة ومعرفة الفائدة من استخدام أسلوب القيمة العادلة وأثره على التقارير المالية وذلك من خلال عرض الأدبيات النظرية والتطبيقية لذلك وعرض أهم النقاشات الحاصلة فيما يتعلق بأهمية وموثوقية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، حيث قام الباحث بتحليلي الدراسات السابقة في هذا المجال واستنباط أهم النتائج المتوصل إليها والتي خلصت في الأخير إلى أن المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة للمستثمرين تكون ذات أهمية وأكثر ملائمة خاصة في المستوى الأول والمستوى الثاني مقارنة بالمستوى الثالث، كما أن القيمة العادلة قد تتأثر بعوامل مثل خصائص المجلس أو البيئة المؤسسية ، ولكن حتى الآن لا يزال هناك القليل من الأبحاث في هذا المجال.

27- Abdalrahim elfaki and others (2015) Study entitled The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information².

تناولت الدراسة تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية حيث دارت إشكالية الدراسة حول مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على خصائص المعلومات المحاسبية، وقد اعتمد الباحث في معالجته لإشكالية الدراسة على المنهج الوصفي والاستقرائي بالإضافة اعتماده على أداة الاستبانة في دراسته الميدانية والتي وزعت على 105 فرد عاملين في مؤسسات البنوك وشركات الاستثمار وتحليل النتائج باستخدام برنامج SPSS، وجملة من الأساليب الإحصائية متمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وتحليل ANOVA، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ايجابية بين تطبيق القيمة العادلة وخصائص الملائمة للمعلومات المحاسبية التي تساعد على اتخاذ القرارات، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة تساعد على إجراء مقارنة عادلة على مستوى المؤسسة لعدة فترات ومع شركات مماثلة لنفس الفترة.

¹.Constancio Zamora-Ramirez and others, Article entitled, **The Use of Fair Value Measurement in Financial Reporting:**

A Literature Review, Estudios de Economía Aplicada, Vol. 36-2 2018, p 489-514.

².Abdalrahim elfaki and others, Article entitled **The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information .An Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 5, No.1, January 2015, pp. 148–160.

28- Fadia Burhan Alhaj Ahmad and others (2015) The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Investment Properties An Empirical Study on Jordanian Listed Real Estate Companies¹.

حاولت الدراسة معرفة مدى تطور بيئة الإبلاغ المالي في ظل اعتماد البيئة الأردنية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، واختبار مدى ملائمة استخدام القيمة العادلة في البيئة الأردنية، وذلك من خلال دراسة أثر استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي على العقارات الاستثمارية على الأداء المالي للشركات الأردنية، حيث تشكلت عينة الدراسة من 41 شركة عقارية مدرجة في بورصة عمان للفترة 2008-2011، حيث استخدم الباحث تحليل الانحدار المتعدد في معالجة إشكالية الدراسة، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية بين استخدام القيمة العادلة والأداء المالي للشركات، كما أن القياس وفق القيمة العادلة يعد ذا أهمية بالغة في إعداد التقارير المالية.

29- Despoina Markou and others (2013) Study entitled Fair Value Accounting and Earnings Quality².

هدفت الدراسة إلى التحقق من مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح للشركات العقارية العامة المدرجة في بورصة ستوكهولم، حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والتحليلي في معالجة إشكالية الدراسة، كما تم الاعتماد على أداة الاستبيان من أجل جمع البيانات اللازمة للدراسة والتي تم توزيعها كجانب من الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من مدراء ماليين بالإضافة إلى إجراء بعض المقابلات، وخلصت الدراسة في الأخير إلى أن محاسبة القيمة العادلة تحسن من جودة الأرباح كما أنها ذات فعالية وأهمية في عملية التقييم والإفصاح المحاسبي.

30- Ashford C. Chea (2011) Study entitled Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements³.

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على التقارير المالية ومدى إمكانية تعزيز استخدام هذا النموذج لتوفير مزيد من الوضوح والشفافية، بالإضافة إلى البحث عن مدى موثوقية المعلومات الناجمة عن استخدام نموذج القيمة العادلة وذلك من أجل مستخدمي البيانات المالية، وقد اعتمد الباحث على

¹.Fadia Burhan Alhaj Ahmad and others, Article entitled **The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Investment Properties An Empirical Study on Jordanian Listed Real Estate Companies**, International Journal of Financial Research Vol. 6, No. 4; 2015, P 99-113.

².Despoina Markou and others , Master's Thesis entitled, **Fair Value Accounting and Earnings Quality**, Universit  Karlstads, Sweden, 2013.

³.Ashford C. Chea, Article entitled **Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements**, International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 20; November 2011, P 12-19.

المنهج التاريخي والوصفي في معالجة إشكالية الدراسة، حيث قام الباحث بعرض وتحليل الدراسة ذات العلاقة بحاسبة القيمة العادلة والإبلاغ المالي، وخلصت الدراسة إلى أن استخدام محاسبة القيمة العادلة يعتبر أداة قياس مناسبة لإعداد التقارير المالية لأنها تعزز من أهداف القياس المحاسبي وإعداد التقارير والمتمثلة في الإفصاح والشفافية.

الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت القيمة العادلة والتكلفة التاريخية أوجه القصور والتحديات

31- Kennedy and others (2014) Study entitled Challenges and Barriers of adopting fair value Accounting for real estate Valuation in Public Listed Companies - Sri lanka¹.

هدفت الدراسة إلى التعرف على أهم التحديات والعوائق التي تواجه محاسبة القيمة العادلة كأساس لتقييم الأصول العقارية في الشركات العامة المدرجة في بورصة سيرلانكة، ومعرفة مستوى العلاقة بين العوامل السلوكية المسبب لتبني القيمة العادلة في عملية التقييم من طرف المدراء، حيث اعتمد الباحث على أداة الاستبيان كأداة لجمع البيانات اللازمة للتحليل، والتي تم توزيعها على عينة مكونة من 106 فرد ممثلة في مجموعة من المدراء والمهنيين المتمرسين في مجال المحاسبة وبعض الخبراء العاملين في الشركات العامة والتي بلغ عددها 5 شركات.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك عوامل داخلية وخارجية تؤثر على تطبيق القيمة العادلة في عملية التقييم بالإضافة إلى أن تحديد القيمة العادلة يعتبر أمرا مكلف للغاية.

32- Elalia Tahri (2014) enjeux de la juste valeur ; application aux entreprises publiques algériennes².

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى فائدة محاسبة القيمة العادلة والعقبات التي تواجهها عند التطبيق في البيئة الجزائرية من وجهة نظر المهنيين، حيث قام الباحث بإجراء مقابلة مع مجموعة مكونة من 37 فرد من المدراء والخبراء المحاسبين العاملين في الشركات العامة الكبرى الجزائرية، وقد خلصت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تعتبر ذات أهمية بالغة في عملية القياس والتقييم بالنسبة لأفراد عينة الدراسة وفيما يخص استخدامها في البيئة الجزائرية تواجه القيمة العادلة عدة عقبات متمثلة عدم وجود سوق نشطة بالإضافة إلى أن

¹.Kennedy and others, Article entitled **Challenges and Barriers of adopting faire value Accounting for real estate Valuation in Public Listed Companies - Sri lanka**, American Research Thoughts, Volume 1, Issue 1 November 2014, P 134-167.

².Elalia Tahri, Article entitled **enjeux de la juste valeur ; application aux entreprises publiques algériennes**, Revue Nouvelle Economie Vol.2, No. 11, 2014. P 45-56.

التقييم يعتره شيء من الذاتية والحكم الشخصي والبيئة الجزائرية تحتاج إلى قواعد أكثر تحديد وتفصيلاً لتقييم وفق القيمة العادلة.

33- Nour Aldeen M. Ghafeer and others (2014) The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"¹.

هدفت الدراسة إلى مناقشة مشكل القياس المحاسبي وأثره على جدول حسابات النتائج وضرورة الانتقال من القياس وفق التكلفة التاريخية نحو القيمة العادلة مما يجعل المعلومات المقدمة ذات أهمية بالنسبة لمستخدمي هذه المعلومات وذلك من خلال إلقاء الضوء على هذه المشكلة وإعادة صياغة بعض الأصول المالية لشركات التأمين وتطبيق القيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية ومقارنة هذه البيانات حيث اعتمد الباحث في دراسته على المنهج الوصفي التحليلي بالاعتماد على مصادر المعلومات المتعلقة بالدراسة وتحليلها. وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- هناك فرق كبير بين جدول حسابات النتائج باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ القيمة العادلة؛
- تطبيق القيمة العادلة يساهم في عملية الإفصاح عن البيانات المالية؛
- على ضوء النتائج أوصى الباحث بما يلي:
- أهمية الحفاظ على استمرارية تطبيق مدخل القيمة العادلة ومتابعة الحالات والتطورات في المعايير الدولية؛
- الحاجة إلى إرساء مفهوم تطبيق مدخل القيمة العادلة وخصائصها وطرق القياس والعمل في مجال المحاسبة عن الأدوات المالية؛
- أهمية إجراء المزيد من الدراسات حول تأثير تطبيق مدخل القيمة العادلة في المستقبل؛

34- Paul Jajairam (2013) Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting².

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية ومدى تأثير كلا الطريقتين على البيانات المالية وإبراز نقاط تفوق كل طريقة على الأخرى وخلصت الدراسة إلى أن اختيار الطريقة المناسبة بين كلتا الطريقتين ليس من السهل وذلك لأن كل من الطريقتين لها مزايا وعيوب إذ أن طريقة التكلفة التاريخية سهلة الاستخدام وبسيطة للفهم إلا أن أنصار القيمة العادلة يدعو إلى إعادة النظر في محاسبة

¹.Nour Aldeen M. Ghafeer and others Article entitled **The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies"** Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No. 16, 2014.

².Paul Jajairam Article entitled **Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting** Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.

التكلفة التاريخية بسبب جملة من العيوب لعل أهمها خلال فترات التضخم ومن ناحية أخرى تبرز نجاعة استخدام مدخل القيمة العادلة في نقل القيمة الحالية للأصول والخصوم وفقا لظروف السوق بحيث يوفر لمستخدمي القوائم المالية مزيد من المعلومات المالية الحالية إلا أن مدخل القيمة العادلة لديها بعض العيوب مثل الذاتية والتعقيد ومع ذلك يبقى استخدام طريقة القيمة العادلة متفوق على استخدام طريقة التكلفة التاريخية.

35- Hans B. Christensen and others (2013) Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test?¹.

هدفت الدراسة إلى دراسة معرفة مدى رغبة الشركات في اختيار مدخل القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية في ظل حرية الاختيار بين الطريقتين في عملية القياس والتقييم لممارسات التقييم للأصول غير الملموسة، وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية (الوسيط، الانحرافات، التكرارات... الخ) لاختبار الفرضيات لعينة مكونة من عدة شركات مدرجة في أسواق ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية.

من أبرز النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن أغلب الشركات تميل إلى استخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتقييم وذلك لموثوقية المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية بدرجة أعلى من التكلفة التاريخية.

36- Metka Duhovnik (2007) Study entitled the probléms of fair value in small émerging market économies².

حاولت هذه الدراسة معرفة أهم المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الاقتصاديات ذات السوق الناشئة مع إبراز أهم متطلبات التقييم وفق القيمة العادلة في ظل هذه البيئة الاقتصادية، حيث قام الباحث بمعالجة إشكالية الدراسة من خلال إجراء الدراسة على البيئة السلوفينية باستخدام جملة من الأساليب الإحصائية وتحليل النتائج المتوصل إليها، حيث خلصت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة في ظل اقتصاديات الأسواق الناشئة تحتاج إلى دراسة متأنية للغاية فيما إذا كانت شروط الاعتراف والقياس بالقيمة العادلة في البيانات المالية قد تتم بالشكل الصحيح، بالإضافة إلى أن هذه الأسواق الناشئة لا تقدم المدخلات الكافية لنموذج التقييم بالقيمة العادلة.

¹.Hans B. Christensen and others Article entitled **Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?** JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.

².Metka Duhovnik, Article entitled, **the probléms of fair value in small émerging market économies**, Journal of Economics and Business, Vol. X – 2007, No 2, P 61-81.

المبحث الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة.

سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة وذلك من خلال مطلبين، حيث يجوي المطلب الأول على أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة، أما المطلب الثاني فقد تم التطرق إلى ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة.

المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف

سنحاول من خلال هذا المطلب إبراز أهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة والتي سيتم عرضها وفق الجدول التالي:

جدول رقم (01-2) يوضح أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

صاحب الدراسة	معايير التشابه والاختلاف	أوجه التشابه	أوجه الاختلاف
صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية			
دراسة سليمان بلعور وآخرون 2018	من حيث الهدف	صعوبات تطبيق القيمة العادلة	دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق
	من حيث المنهج	المنهج الوصفي	لا يوجد
	من حيث الفئة المستهدفة	الأكاديميين والمهنيين المحاسبين	لا يوجد
	من حيث أداة الدراسة	أداة الاستبيان	دراستنا استخدمت أداة المقابلة
	من حيث الأساليب الإحصائية	/	دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي
من حيث بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	
واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية			
دراسة باهية زعيم 2018	من حيث الهدف	الواقع والعوائق تطبيق القيمة العادلة	الدراسة السابقة تناولت مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة
	من حيث المنهج	المنهج الوصفي	الدراسة السابقة اعتمدت المنهج المقارن
	من حيث الفئة المستهدفة	الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	المهنيين في مجال المحاسبة: (بالبنوك، مؤسسات التأمين، وزارة المالية، المؤسسات الخاصة، المؤسسات المدرجة بالبورصة، المؤسسات الخدمائية)
	من حيث أداة الدراسة	الاستبيان والمقابلة	لا يوجد
	من حيث الأساليب الإحصائية	الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد
من حيث بيئة الدراسة	البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس الخاسبي على الإبلاغ المالي			
الدراسة تناولت انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في البنوك	صعوبات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة أدم حديدي 2017
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق		من حيث المنهج	
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث الفئة المستهدفة	
الأكاديميين في مجال المحاسبة	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا اعتمدت المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث الأساليب الإحصائية	
الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث بيئة الدراسة	
البيئة المحاسبية الجزائرية	بيئة البنوك الجزائرية		
ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام الخاسبي المالي في الجزائر			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	دراسة البيئة الجزائرية اتجاه تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة مريم باي 2017
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستنباطي	لا يوجد	من حيث المنهج	
دراستنا اعتمدت المنهج الوصفي	/	من حيث الفئة المستهدفة	
النظام الخاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث بيئة الدراسة	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية		
إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام الخاسبي المالي الجزائري			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة رفيقة صغراوي 2017
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	المهنيين والأكاديميين المحاسبين	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
الأدوات المالية وإشكالية تطبيق القيمة العادلة على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	إشكاليات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة تسعديت بوسبعين 2017
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار 41			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة و واقع ومعوقات التطبيق	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة سناء مسوده وآخرون 2017
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا اعتمدت الإستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة الأردنية البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة			
الدراسة السابقة هدفت ودور مراجع الحسابات اتجاهها مشاكل القيمة العادلة ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	المشاكل والتحديات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة سيد شريف عبد الوهاب هبية 2017
الدراسة السابقة استخدمت المنهج المقارن والمنهج الاستنباطي والاستقرائي	لا يوجد	من حيث المنهج	
دراستنا استخدمت المنهج الوصفي	المهنيين المحاسبين الخارجيين	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان والمقابلة	من حيث أداة الدراسة	
لا يوجد	الإحصاء الوصفي والاستدلالي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة اعتمدت البيئة المصرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
دراستنا اعتمدت البيئة المحاسبية الجزائرية			

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية			
الدراسة السابقة تناولت إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة و واقع التطبيق	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة مخلو في نعيمة 2016
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان والمقابلة	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي والتحليل الأحادي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية			
الدراسة السابقة تناولت أثر تطبيق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة فارس بن يدوير 2015
الدراسة السابقة اعتمدت على المنهج الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي			
الدراسة السابقة تناولت أهم المقومات التي توفرها البيئة الجزائرية لتطبيق بدائل القياس ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة هشام شلغام 2015
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	الأكاديميين والمهنيين المحاسبين	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
معوقات تطبيق القيمة العادلة وانعكاسها المتوقعة على دخل الشركات في ضوء تبني السعودية لمعايير المحاسبة الدولية			
الدراسة تناولت انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الدخل ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	معوقات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة النصيرات وآخرون 2015
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت المهنيين المحاسبين	الأكاديميين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة تناولت بيئة الشركات السعودية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
أثر تكيف النظام الخاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة			
الدراسة السابقة تناولت القيمة العادلة وجود المعلومة ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	دراسة زغدار أحمد وآخرون 2014
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبة			
الدراسة تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية وانسجامها مع المعايير المحاسبية الدولية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	معوقات تطبيق المعايير	من حيث الهدف	دراسة دربوش محمد الطاهر وآخرون 2014
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في القيمة العادلة و واقع تطبيق القيمة العادلة	معوقات استخدام القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية	من حيث الهدف	دراسة مسعود بوخالفي 2013
الدراسة السابقة استخدمت المنهج المقارن	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	الأكاديميين والمهنيين المحاسبين	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي			
الدراسة ركزت على دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	مدى ملائمة البيئة لتطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة العربي قرون 2013
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	الأكاديميين والمهنيين (المحاسبين)	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
معايير المحاسبية الدولية للقيمة العادلة في البيئة الأردنية (الأهمية، المشاكل، والمعوقات)			
الدراسة السابقة تناولت أهمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة وواقع التطبيق	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة أبو ريشة خالد عريج عايد 2013
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الدراسة السابقة استهدفت المحللين والوسطاء الماليين، دراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	المهنيين (المدققين الخارجيين)	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة الأردنية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيدها قرارات المستثمرين			
الدراسة السابقة تناولت مدى نجاح مدخل القيمة العادلة في تحقيق شفافية القوائم المالية ومشاكل القياس ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة وواقع التطبيق	مشكلات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة وليد شحاتة محمد قاسم 2012
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج المقارن	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الدراسة السابقة استهدفت مستخدمي القوائم المالية، ودراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	لا يوجد	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت بيئة المستثمرين في سوق الأوراق المالية. بمصر ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية			
الدراسة السابقة عاجلت مدى وجود علاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة و واقع ومعوقات التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	دراسة محمود عبد الفتاح 2012
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا اعتمدت على الأكاديميين	المهنيين (المدراء الماليين)	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان والمقابلة	من حيث أداة الدراسة	
لا يوجد	الإحصاء الوصفي والاستدلالي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة في بيئة قطاع المقاولات والاستثمار العقاري. بمصر ودراستنا في البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في القيمة العادلة وواقع ومعوقات التطبيق	مشاكل التقييم بالقيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة محمد سفير وآخرون 2012
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	لا يوجد	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت على الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
دراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	الدول النامية من بينها الجزائر	من حيث بيئة الدراسة	
المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة (الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق)			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	مشاكل تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة أسامة عمر جعارة 2012
الدراسة اعتمدت المنهج الاستنباطي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
لا يوجد	الأكاديميين والمهنيين (المحاسبين)	من حيث الفئة المستهدفة	
الدراسة السابقة استخدمت نتائج الباحثين السابقين لتحليلها ودراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة تناولت بيئة الدول المتقدمة ودول العالم الثالث ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة منير عبد الله أحمد عبد الله 2011
الدراسة تناولت المنهج التاريخي والمنهج الاستنباطي الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة تناولت بيئة المصارف السودانية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين			
الدراسة ركزت على محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة	الواقع والصعوبات والمشاكل	من حيث الهدف	دراسة صافي فلوح وآخرون 2011
الدراسة السابقة استخدمت المنهج الاستنباطي ودراستنا استخدمت المنهج الوصفي	لا يوجد	من حيث المنهج	
الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة بيئة شركات التأمين السورية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية			
الدراسة السابقة هدفت لتحديد مشاكل القياس والإفصاح للاستثمارات المالية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة عماد حسني محمد زهران 2005
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الدراسة السابقة استهدفت المحللين الماليين والسماسة في شركات السمسرة وتداول الأوراق المالية بصفتهم وكلاء عن المستثمرين. ودراستنا استهدفت الأكاديميين، المهنيين في مجال المحاسبة	المهنيين المحاسبين	من الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان والمقابلة	من حيث أداة الدراسة	
لا يوجد	الإحصاء الوصفي والإستدلالي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة المصرية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية			
الدراسة السابقة تناولت بشكل خاص المشاكل الضريبية عن تطبيق القيمة العادلة	إشكاليات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	دراسة محمد زرقون و آخرون
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق			
الدراسة السابقة استخدمت المنهج الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	لا يوجد	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والإستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة المحاسبية الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
The Use of Fair Value Measurement in Financial Reporting			
الفائدة من استخدام أسلوب القيمة العادلة وأثره على التقارير المالية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Constancio Zamora-Ramirez and others 2018
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستنباطي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة	لا يوجد	من الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	لا يوجد	من حيث الأساليب الإحصائية	
البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information			
الدراسة السابقة تناولت تأثير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Abdalrahim elfaki and others 2015
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج الاستقرائي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في البنوك وشركات الاستثمار	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
لا يوجد	الإحصاء الوصفي والاستدلالي	من حيث الأساليب الإحصائية	
البيئة المحاسبية الجزائرية		من حيث بيئة الدراسة	
The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Investment Properties			
الدراسة السابقة تناولت تأثير محاسبة القيمة العادلة على الأداء المالي ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Fadia Burhan Alhaj Ahmad and others 2015
دراستنا اعتمدت المنهج الوصفي	لا يوجد	من حيث المنهج	
الدراسة السابقة استهدفت الشركات العقارية ودراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	لا يوجد	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	لا يوجد	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	تحليل الانحدار المتعدد	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة الأردنية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
Challenges and Barriers of adopting fair value Accounting			
الدراسة السابقة تهدف لمعرفة العوامل السلوكية المسبب لتبني القيمة العادلة، ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والواقع	عوائق تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	Kennedy and others 2014
دراستنا استخدمت المنهج الوصفي	/	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة المقابلة	أداة الاستبيان	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة السيريلانكية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
enjeux de la juste valeur ; application aux entreprises publiques algériennes			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة و واقع التطبيق	عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	Elalia Tahri 2014
دراستنا استخدمت المنهج الوصفي	/	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان	أداة المقابلة	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
لا يوجد	البيئة الجزائرية	من حيث بيئة الدراسة	
The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement			
الدراسة السابقة أثر القيمة العادلة على جدول حسابات النتائج، ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Nour Aldeen M. Ghafeer and others 2014
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
الدراسة استهدفت شركات التأمين ودراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
دراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	/	من حيث بيئة الدراسة	
Fair Value Accounting and Earnings Quality			
الدراسة السابقة أثر محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح، ودراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Despoina Markou and others 2013
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين	المهنيين في مجال المحاسبة	من حيث الفئة المستهدفة	
لا يوجد	أداة الاستبيان والمقابلة	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة السويدية ودراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	/	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting			
الدراسة السابقة قارنت بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية وأثرهما على المعلومة ودراسنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Paul Jajairam 2013
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراسنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراسنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراسنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
دراسنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	/	من حيث بيئة الدراسة	
Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test			
الدراسة هدفت إلى معرفة مدى رغبة الشركات في اختيار القيمة العادلة على حساب التكلفة التاريخية، ودراسنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Hans B. Christensen and others 2013
لا يوجد	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراسنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	الشركات المدرجة في البورصة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراسنا استخدمت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراسنا استخدمت الإحصاء الاستدلالي	الإحصاء الوصفي	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة الألمانية والأمريكية ودراسنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	
Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting			
الدراسة السابقة تناولت أثر محاسبة القيمة العادلة على التقارير المالية ودراسنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة والمعوقات، واقع التطبيق	لا يوجد	من حيث الهدف	Ashford C. Chea 2011
الدراسة السابقة اعتمدت المنهج التاريخي	المنهج الوصفي	من حيث المنهج	
دراسنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	/	من حيث الفئة المستهدفة	
دراسنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراسنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
دراسنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	/	من حيث بيئة الدراسة	

.../...

.../...

أوجه الاختلاف	أوجه التشابه	معايير التشابه والاختلاف	صاحب الدراسة
The Problems of Fair value in Small Emerging Market Economies			
دراستنا تناولت العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة، واقع التطبيق	مشاكل وتحديات تطبيق القيمة العادلة	من حيث الهدف	Metka Duhovnik 2007
دراستنا اعتمدت المنهج الوصفي	/	من حيث المنهج	
دراستنا استهدفت الأكاديميين والمهنيين	المؤسسات في الأسواق الناشئة	من حيث الفئة المستهدفة	
دراستنا اعتمدت أداة الاستبيان والمقابلة	/	من حيث أداة الدراسة	
دراستنا استخدمت الإحصاء الوصفي والاستدلالي	/	من حيث الأساليب الإحصائية	
الدراسة السابقة تناولت البيئة السلوفينية دراستنا تناولت البيئة المحاسبية الجزائرية	لا يوجد	من حيث بيئة الدراسة	

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة

لكل بحث علمي إضافة معينة حتى ولو كان هذا البحث امتدادا لما سبقه من بحوث ودراسات، وعليه سنحاول من خلال هذه الدراسة الخروج عن الإطار الذي تم تناوله حول موضوع القيمة العادلة في الدراسات السابقة، ويتميز بحثنا الحالي محل الدراسة بجملة من المميزات التي نأمل أن تعطي إضافة إلى البحث العلمي، من خلال جملة المفاهيم والمجالات التي تمت معالجتها والتطرق إليها، وقبل الخوض في عناصر مميزات الدراسة الحالية، لا بد من عرض أهم ما تناولته الدراسات السابقة من نقاط، حيث تباينت الدراسات السابقة في دراسة القيمة العادلة إذ ركزت بعض الدراسات على:

- الصعوبات والعوائق والتحديات التي تواجهها تطبيق محاسبة القيمة العادلة؛
- الآثار الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة سواء على التقارير المالية أو المعلومات المحاسبية أو جودة الأرباح... الخ؛
- ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والجزائرية؛
- مدى تأقلم البيئة المحاسبية الجزائرية مع تطبيق القيمة العادلة؛
- أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية؛
- القيمة العادلة ودورها في تفعيل القياس المحاسبي؛
- أهم العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة؛

- مدى استخدام شركات التأمين للقيمة العادلة في عملية التقييم؛

- المقارنة بين طريقة القيمة العادلة وطريقة التكلفة التاريخية؛

كما أن معظم الدراسات السابقة قد اعتمدت واستخدمت في بناء دراساتها على أداة الاستبانة، وتحليله باستخدام البرامج الإحصائية واستخدام بعض مؤشرات الإحصاء الوصفي من خلال (الوسط الحسابي، والانحراف المعياري... الخ)، في حين راحت بعض الدراسات إلى استخدام أداة المقابلة وبعض مؤشرات الإحصاء الاستدلالي من أجل الوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة، بالإضافة إلى ذلك نجد بعض الدراسات قد جمعت بين هذه العناصر المذكورة آنفا.

ومن حيث العينة المستهدفة أغلب الدراسات التي تم عرضها استهدفت فئة المهنيين بدرجة أكبر إضافة إلى الأكاديميين، كما أن الدراسات السابقة ركزت بعضها على قطاعات معينة وبيئات محددة.

أما يميز هذه الدراسة أنها جمعت بين الكثير من الإشكاليات المطروحة في الدراسات السابقة من

حيث:

- واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

- مستوى الظروف الملائمة لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

- العوائق والتحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

ومن جهة أخرى تعالج هذه الدراسة إشكالية جديدة رئيسية متمثلة في دراسة العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة من خلال معرفة العلاقة بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة بالإضافة إلى معرفة مستوى الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية لتعزيز استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، وهذا عن طريق استخدام أداة الاستبانة والمقابلة الموزعة على عينة مكونة من الأكاديميين والمهنيين، إذ يعتبر حجم هذه العينة كبير مقارنة بحجم عينة الدراسات السابقة، وتحليل النتائج باستخدام الإحصاء الوصفي من خلال مقاييس التزعة المركزية ومقاييس التشتت والإحصاء الاستدلالي من خلال (اختبار الارتباط بيرسون، اختبار التباين الأحادي، اختبار الإعتدالية، اختبار التجانس، معامل التحديد، معامل التحديد المصحح، اختبار المعنوية الجزئية والكلية)، وتختلف أيضا الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة من حيث مجتمع الدراسة المستهدفة، قطاع النشاط، الفترة الزمنية، إلا أن القاسم المشترك بينهما هو نموذج القياس بالقيمة العادلة.

كما أن دراستنا تتميز بوجود أساس نظري وتطبيقي (من خلال مراجعة الأدبيات النظرية والتطبيقية المشار إليها سابقا) تم الاستناد عليه بغية تحقيق أهدافها والإجابة على تساؤلاتها وإختبار فرضياتها، بالإضافة إلى ذلك افتقار المكتبة الجزائرية للدراسات الخاصة بموضوع العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة.

خلاصة الفصل

تناول هذا الفصل الإطار السابق من الدراسات التي تطرقت لموضوع الدراسة بصورة أو بأخرى سواء كانت عربية أو أجنبية، وفي استعراض هذه الدراسات تم مراعاة جملة من الاعتبارات البحثية وتحليلها بشكل مختصر من حيث هدف الدراسة والمنهج المتبع والأداة المستعملة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل النتائج، إضافة إلى ذلك الفئة المستهدفة والبيئة المدروسة، مراعين في ذلك اجتناب الاختصار الشديد والتفصيل الممل.

وقد قام الباحث باستعراض موجز لأهم ما تناولته هذه الدراسات السابقة دون تكرار، حيث تم التركيز على أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الأخيرة فيما يخص موضوع الدراسة. في نهاية الفصل يمكن القول أن جل الدراسات السابقة تناولت في موضوعها محاسبة القيمة العادلة بصورة أكبر، وعدم تناول هذه الدراسات للعوامل المحيطة بتطبيق القيمة العادلة وإعطائها مجال أوسع للدراسة، وهذا ما سعت إليه دراستنا من خلال دراسة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة.

الفصل الثالث

الدراسة الميدانية لتأثير العوامل المؤسسية

على تطبيق القيمة العادلة

في البيئة المحاسبية الجزائرية

مدخل

سنحاول في هذا الفصل بعد التطرق إلى الأدبيات النظرية لمحاسبة القيمة العادلة في الفصل الأول وعرض جملة من الدراسات السابقة وتحليلها ونقدها في الفصل الثاني يأتي هذا الفصل لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية للدراسة وعرضها من أجل التعرف على العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ولتحقيق ما يهدف إليه هذا الفصل يتم مناقشة ذلك من خلال مبحثين، حيث يعتبر المبحث الأول مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية ووصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وعرض النموذج المقترح والمتوصل إليه فيما يخص العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة وذلك باستخدام جملة من الطرق والأساليب التحليلية.

من خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

- المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.
- المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

يتناول في هذا المبحث الطريقة والأدوات المستخدمة في معالجة بيانات الدراسة التطبيقية وذلك من خلال تقسيم المبحث إلى مطلبين، المطلب الأول نتناول فيه الطريقة المستخدمة والمطلب الثاني الأدوات المستخدمة.

المطلب الأول: الطريقة المستخدمة

في هذا المطلب يتم التطرق إلى المنهجية المتبعة في إعداد الدراسة والتعريف بمجتمع الدراسة وعينتها وكذا نوعها بالإضافة إلى أسلوب ومصادر جمع البيانات والمعلومات.

الفرع الأول: منهج الدراسة

بالنظر إلى طبيعة هذه الدراسة والأهداف المرجو تحقيقها من خلال الموضوع الذي نتناول فيه مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة في دولة الجزائر، فإن الباحث قد اعتمد على المنهج الوصفي التحليلي في شقه النظري، إذ اطلع على الدراسات المختلفة في مجال القياس المحاسبي والقيمة العادلة والبيئة الجزائرية، وطبق المنهج التحليلي في جانبه التطبيقي المتعلق بتحليل الاستبانة الذي تم توزيعه كجانب من الدراسة التطبيقية، من أجل معرفة مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة، حيث تم دراسة وتحليل البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة من خلال تحويل المتغيرات غير الكمية إلى متغيرات كمية قابلة للقياس بهدف التعامل معها في اختبار الفرضيات وبيان نتائج الدراسة، والتعرف على رؤية الباحثين نحو تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة من خلال الوصول إلى بيانات يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي.

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

من خلال هذا العنصر سنقوم بعرض لمجتمع وعينة الدراسة التي تم استهدافها وفق الآتي:

أولاً: مجتمع الدراسة

من خلال التعرف على حجم المجتمع يمكننا تحديد العينة بصورة صحيحة، حيث يتكون مجتمع الدراسة من جميع الأطراف الذين لهم علاقة بالمحاسبة من فئتين (أكاديميين ومهنيين) في مختلف الولايات البالغ عددها 18 ولاية، حيث كانت الفئة الأولى متكونة من جميع الأكاديميين (أساتذة وباحثين وطلبة الدكتوراه

والمجستير) القرييين من مجال المحاسبة في مختلف جامعات الوطن، وكانت الأسباب وراء اختيار هذه الفئة أن لهم دراية وفهم للتأصيل النظري لأصل الموضوع، لذلك كان لا بد من معرفة رأيهم في مدى تأثير العوامل المؤسسة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، أما الفئة الثانية فقد ضمت معظم المهنيين المحاسبين الذين لهم صلة مباشرة بمهنة المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية ومؤسسات التأمين، والمؤسسات المالية ومهنيين بوزارة المالية بالإضافة إلى الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وذلك لأن هذه الفئة لها اتصال مباشر بالعمل الميداني في مجال المحاسبة ولها إطلاع على مداخل ومشاكل القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة فهم يتولون مسؤولية إثبات العمليات وهم على دراية بأهمية القياس والإفصاح، وعليه كان ضروريا معرفة موقفهم من إشكالية الدراسة.

ثانيا: عينة الدراسة

لقد اعتمدنا في دراستنا على عينتين وهما العينة الاستطلاعية بهدف التأكد من صلاحية أداة القياس (الاستبانة) أما العينة النهائية فتم اعتمادها لجمع البيانات وتحليلها.

1- العينة الاستطلاعية:

تتكون العينة الاستطلاعية من 36 فرداً مبحوثاً متخصصاً في مجال المحاسبة من فئتي الأكاديميين والمهنيين. يختلف أقدمتهم في العمل ونوع الوظيفة والمجال الوظيفي الذي ينتمون إليه وذلك بهدف التأكد من صلاحية الأداة (الاستبانة).

2- العينة النهائية:

تتكون عينة الدراسة النهائية من كافة أفراد مجتمع الدراسة الذين تم اختيارهم بطريقة العينة العمدية أو القصدية وهم يتوزعون كالتالي:

- المجموعة الأولى: اشتملت هذه المجموعة على معظم أعضاء هيئة التدريس عبر مختلف جامعات الوطن والتي بلغت 18 جامعة وتمثلت في الأساتذة الجامعيين الممارسين لمهنة المحاسبة وكذا الأساتذة ذوي الاختصاصات القريبة من المحاسبة، بالإضافة إلى طلبة الماجستير والدكتوراه تخصص محاسبة الذين لهم علاقة بموضوع الدراسة

وقد اشتملت هذه المجموعة على الولايات التالية:

(الشلف - الأغواط - أم البواقي - باتنة - بجاية - بسكرة - البويرة - تيزي وزو - الجزائر - الجلفة - جيجل - سطيف - سكيكدة - ورقلة - إيزي - برج بوعريج - الوادي - غرداية).

- المجموعة الثانية: اشتملت هذه المجموعة على معظم الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين العاملين في مكاتب المحاسبة وكذا المحاسبين المهنيين ورؤساء المصالح والمدراء الماليين والمفتشين العاملين في مختلف المؤسسات (المؤسسات الاقتصادية، والمالية وشركات التأمين والشركات الخاصة) والتي

شملت (مؤسسة كوندور، المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار، شركة سونطراك، شركة موبيليس، الجزائرية للمياه، المؤسسة الوطنية للجيوفيزياء، الشركة الوطنية للأشغال العمومية، بنك الفلاحة والتنمية الريفية، بنك الجزائر، الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية، وزارة المالية، مجلس المحاسبة) وكانت الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (01.3) الاستبيانات الموزعة على مجتمع الدراسة

الموزعة		الإستبانة
النسبة المئوية %	العدد	مجتمع الدراسة
50	200	الأكاديميين
50	200	المهنيين
100	400	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول (01.3) أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغ عددها 400 استبانة، والتي تم توزيعها بين الأكاديميين والمهنيين بالتساوي.

الجدول رقم (02.3) مجموع الاستبيانات الموزعة والمسترجعة والصالحة للتحليل الإحصائي

الاستبيانات المعتمدة		المرفوضة		غير المسترجعة		المسترجعة		الموزعة		الاستبانة
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	عينة الدراسة
94.65	106	5.35	6	72	288	28	112	100	400	الأكاديميين والمهنيين

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول (02.3) أن عدد الاستبيانات الموزعة بلغت 400 إستبانة موزعة بين الأكاديميين والمهنيين بالتساوي والتي تم استرجاع منها 112 إستبانة أي بنسبة 28 % من إجمالي الاستبيانات الموزعة على الأكاديميين والمهنيين، حيث تعد هذه النسبة دون الوسط مقارنة بإجمالي الاستبيانات الموزعة وحجم العينة المراد الوصول إليها، في حين لم يتم استرجاع بقية الاستبيانات الأخرى البالغ عددها 288 إستبانة أي بنسبة 72 % بسبب عدم تعاون بعض الباحثين رغم المراسلات والاتصالات المتكررة عبر مختلف وسائل الاتصال، وبعد فحص الاستبيانات وفرزها تبين وجود 06 استبيانات غير صالحة للتحليل أي ما نسبته 5.35 % من إجمالي الاستبيانات المسترجعة وذلك لعدم صلاحيتهم للتحليل لعدة أسباب منها وجود إجابة بعض أفراد العينة في اتجاه واحد بالإضافة إلى عدم الإجابة على بعض الأسئلة على مستوى الاستبانة، ليستقر عدد الاستبيانات المعتمدة في الدراسة والخاضعة للتحليل الإحصائي إلى 106 إستبانة وذلك لتوفرها على كافة

الشروط المطلوبة للإجابة، كما أن هذه الاستبانات المعتمدة والصالحة للدراسة تعادل ما نسبته 94.65 % من إجمالي الاستبانات المسترجعة وبنسبة 26.5 % من إجمالي الاستبانات الموزعة على أفراد العينة. ومما سبق وكخلاصة للجدول يمكن القول عموماً أن نسبة الاستجابة من طرف المستجيبين كانت أقل من المتوسط إلا أنها كافية لتحقيق أهداف الدراسة.

ثالثاً: حدود الدراسة

- تمثلت حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية وكذا الموضوعية وهي كما يلي:
- **الحدود المكانية:** من خلال الدراسة الميدانية التي تم فيها معالجة إشكالية مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، اقتصرت الدراسة على البيئة الجزائرية من خلال تمثيلها في 18 ولاية عبر التراب الوطني.
- **الحدود الزمانية:** طبقت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة 2018/2017.
- **الحدود الموضوعية:** تضمنت هذه الدراسة جميع جوانب الموضوع المتعلقة بالدراسة من خلال الاهتمام بالحوار المرتبطة بدراسة مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية والتوقف على جودة ونوعية الإجابات المتحصل عليها.

رابعاً: المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

نستعرض في هذا العنصر خصائص أفراد العينة من حيث (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية، نوع القطاع، مجال العمل، المنصب أو الرتبة المشغولة في المؤسسة، المؤسسة التابعة لها)، والجدول التالي تبين النتائج الوصفية لخصائص وسمات أفراد العينة:

1- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (03.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية %
ليسانس	21	19.8
ماستر	12	11.3
ماجستير	27	25.5
دكتوراه	41	38.7
دراسات أخرى	5	4.7
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

نلاحظ من خلال الجدول (03.3) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 38.7 % بالنسبة لحاملي شهادة الدكتوراه، حيث تعد هذه الفئة الأعلى تكراراً مقارنة بباقي الفئات في عينة الدراسة، ثم تليها فئة حاملي شهادة الماجستير بنسبة 25.5 %، كما نجد في المرتبة الثالثة فئة حاملي شهادة الليسانس بنسبة 19.8 % ويلاحظ فئة حاملي شهادة الماستر والشهادات الأخرى (الدراسات التطبيقية والتقنيين) بنسب 11.3 % و4.7 % على الترتيب، حيث عينة الدراسة والتي تمثل الفئة الأقل تكراراً (الشهادات الأخرى) أفراد العينة الذين يمارسون مهنة المحاسبة رغم عدم حصولهم على شهادات جامعية إلا أنهم يملكون شهادات أخرى مكنتهم من ممارسة مهنة المحاسبة كما تدل هذه النتائج بأن فئة حاملين شهادة الدكتوراه والماجستير يمثلون النسبة الأكبر بنسبة 64.2 % وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة من أصحاب الشهادات العليا وذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضيف على إجابات العينة مصداقية ودقة جيدة.

2- التخصص:

الجدول رقم (04.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	المئوية النسبة %
محاسبة	65	61.3
مالية	25	23.6
تدقيق	4	3.8
جباية	1	0.9
أخرى	11	10.4
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

من خلال النتائج المتحصل عليها من الجدول (04.3) نلاحظ أن الفئة الأكثر تكراراً ضمن تخصص المحاسبة حيث بلغت نسبتهم 61.3 % وهي نسبة عالية وجيدة وذلك لأن موضوع الدراسة يتطلب أن يكون الباحث ذو دراية ومعرفة كافية في مجال المحاسبة وخاصة في القياس والتقييم بالقيمة العادلة، في حين نجد الفئة الثانية من حيث عدد الباحثين ضمن تخصص مالية أين وصلت نسبتهم إلى 23.6 %، إذ نجد أن أفراد العينة لهم دراية ومعرفة قاعدية حول أساسيات المحاسبة وحول موضوع الدراسة، كما أن باقي الفئات كل من تخصص الدراسات الأخرى وتخصص التدقيق وتخصص الجباية جاءت نسبهم وفق الأتي 10.4 %، 3.8 %، 0.9 % على الترتيب وهي نسب صغيرة مقارنة بحجم العينة إلا أنها تبقى ذات أهمية بالنسبة لموضوع الدراسة لما لهم من تنوع في مجالات الجباية والتدقيق ورؤيتهم لموضوع الدراسة من زوايا أخرى كما أن هذه الفئات تتمتع بقاعدة محاسبية حول موضوع الدراسة.

3- الوظيفة:

الجدول رقم (05.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	المتوية النسبة %
أستاذ جامعي	48	45.3
خبير محاسبي	5	4.7
محافظ حسابات	4	3.8
محاسب	42	39.6
مدير مالي	1	0.9
أستاذ ومحاسب	6	5.7
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

نلاحظ من خلال الجدول (05.3) أن أفراد العينة متكونة من مهنيين وأكاديميين وبنسب جد متقاربة، حيث تمثلت نسبة الأكاديميين في الأساتذة الجامعيين أين بلغت نسبتهم 45.3 % وهي النسبة الأعلى مقارنة بباقي الفئات، أما عينة المهنيين فقد بلغت نسبتها 49 % والتي تشكلت من مجموعة المحاسبين بنسبة 39.6 % والخبراء المحاسبين بنسبة 4.7 % بالإضافة إلى محافظي الحسابات 3.8 % و المدراء الماليين بنسبة 0.9 %، فحين نجد آخر فئة والتي تمثل مزيج بين فئة الأكاديميين والمهنيين أين بلغت نسبتهم 5.7 %، من خلال هذه النسب يمكن لنا التعرف على جميع آراء أفراد العينة من كلا الجانبين، الجانب النظري والتطبيقي ممثلة في وجهة نظر الأكاديميين و وجهة نظر المهنيين، مما يعني إمكانية الاعتماد والاستناد على إجابات العينة والعمل عليها بشكل يسمح لنا بالحصول على نتائج ذات مصداقية ونوعية.

4- الخبرة المهنية:

الجدول رقم (06.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	المتوية النسبة %
أقل من 5 سنوات	35	33
من 5 إلى 10 سنوات	37	34.9
أكثر من 10 سنة	34	32.1
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يتضح من الجدول رقم (06.3) لتوزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية أن النسب جاءت متقاربة بين فئات الدراسة، حيث كانت الفئة ذات الخبرة المتوسطة من 5 إلى 10 سنوات بنسبة 34.9 %، ثم

تليها فئة الأقل من 5 سنوات بنسبة 33 %، في حين جاءت نسبة الفئة الأكثر من 10 سنوات بنسبة 32.1 %، من خلال هذه النسب يمكن القول إنها تسمح لنا بالاطلاع على كافة إجابات أفراد العينة من مختلف فئات الخبرة وبنسب متقاربة في مجال المحاسبة، وبالتالي هناك قدرة لأفراد العينة على الإجابة بموضوعية حول موضوع الدراسة مما ينعكس إيجاباً على إجابات العينة ويزيد من قوتها ومصداقيتها.

5- نوع القطاع

الجدول رقم (07.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع القطاع

نوع القطاع	التكرار	النسبة المئوية %
قطاع عام	88	83
قطاع خاص	18	17
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يبين لنا الجدول (07.3) توزيع عينة الدراسة حسب نوع القطاع الذي يتمون إليه، إذ نجد أن أغلب أفراد العينة يعملون في المؤسسات ذات الطابع الحكومي التابعة للدولة وهي تعتبر ضمن القطاع العام، حيث وصلت نسبتهم إلى 83 % في حين نجد باقي أفراد العينة يعملون في القطاع الخاص ومؤسساتهم الخاصة وبلغت نسبتهم 17 %، من خلال هاذين النسبتين يمكن القول أن هذا التنوع في القطاع من شأنه أن يضيف على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع المتعلق بالقيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية.

6- مجال العمل:

الجدول رقم (08.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير مجال العمل

مجال العمل	التكرار	النسبة المئوية %
أكاديمي	42	39.6
مهني حر	18	16.9
مهني بمؤسسة	40	37.7
أكاديمي ومهني	6	5.6
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (08.3) والذي يوضح تصنيف الفئات حسب المجال، نجد أن نسبة أفراد العينة الذين هم ضمن المجال الأكاديمي وصلت نسبتهم إلى 39.6 % وهذه النسبة هي الأعلى في عينة الدراسة

وتعتبر جيدة بالنسبة لأهداف الدراسة، وذلك لان لهم دراية ومعرفة نظرية حول موضوع الدراسة من شقه الثقافي والاقتصادي ومدى أهميته بالإضافة إلى إطلاعهم على المستجدات المتعلقة بالمحاسبة وبالمعايير ذات العلاقة بموضوع الدراسة، وكذا الوضع الاقتصادي وتأثيره على المحاسبة، وهذا ما يسمح لنا بالاستفادة من إجابات الباحثين ضمن العامل الثقافي والاقتصادي بشكل كبير، ومن ناحية أخرى نجد أن أفراد العينة الذين ينتمون إلى الفئة ذات المجال المهني بالمؤسسة والتي بلغت نسبتهم 37.7 % وفئة أفراد العينة الذين هم ضمن المجال المهني الحر والذين يمثلون مكاتب المحاسبة بلغت نسبتهم 16.9 % هم أيضا نسبهم جيدة لبلوغ أهداف الدراسة، حيث أن هاتين الفئتين لها اتصال مباشر بالميدان المحاسبي ولهم إطلاع عالي حول القياس والتقييم والمشاكل المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة، إذ يمكن الاستفادة من هذه الفئتين في العامل المهني والقانوني بشكل كبير، أما فيما يخص الفئة الأخيرة والتي تمثل أفراد العينة ضمن المجال الأكاديمي والمهني بلغت نسبتهم 5.6 % وتعد هذه النسبة ضعيفة مقارنة بباقي النسب، إلا أنها تبرز لنا مدى رؤية أفراد العينة لموضوع الدراسة وتوجههم، وذلك من خلال أنهم لهم اطلاع على الجانب النظري والعمل الميداني في مجال القياس والإفصاح.

7- المنصب أو الرتبة في المؤسسة:

الجدول رقم (09.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع المنصب في المؤسسة

المنصب أو الرتبة في المؤسسة	التكرار	المئوية النسبة %
مفتش	3	2.8
رئيس مصلحة / مكتب / قطاع	18	16.9
أستاذ جامعي	48	45.2
محافظ حسابات	4	3.7
محاسب	27	25.4
مدير مالي	1	0.9
خبير محاسبي	5	4.7
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يبين لنا الجدول أعلاه المناصب والرتب المسندة لأفراد عينة الدراسة والتي تنوعت بحسب المؤسسة المنتمين إليها، حيث نجد أن النسبة الأعلى من بين النسب الأخرى هي نسبة 45.2 % والتي تمثل أفراد العينة الذين يشتغلون في سلك التعليم العالي (مهنة أستاذ)، وفي المرتبة الثانية والثالث نجد كل من فئة أفراد العينة يمارسون مهنة محاسب والتي بلغت نسبتهم 25.4 % وفئة أفراد العينة الذين يمارسون مهامهم في المؤسسات الاقتصادية والمالية ومؤسسات التأمين التابعة للدولة، حيث تتقلد هذه الفئة مناصب قيادية في المؤسسة (رئيس مصلحة/مسؤول قطاع/رئيس مكتب... الخ) أين بلغت نسبتهم 16.9 %، أما باقي الفئات فكانت نسبهم على

الترتيب وفق الآتي: (رتبة خبير محاسبي 4.7 % ، رتبة محافظ حسابات 3.7 % ، رتبة مفتش بنسبة 2.8 % ، منصب مدير مالي 0.9 % ، هذا التنوع في المناصب والرتب يساهم في إعطاء نتائج لأفراد العينة من مناصب مختلفة وحسب التسلسل الهرمي الوظيفي للعمال مما قد يساعد على رؤية إجابات أفراد العينة حول موضوع الدراسة من جوانب مختلفة.

8- المؤسسات محل العمل:

الجدول رقم (10.3) توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع المؤسسة محل العمل

المؤسسات محل العمل	التكرار	المئوية النسبة %
وزارة المالية	7	6.6
الجامعة	48	45.2
مؤسسات اقتصادية	27	25.4
مؤسسات مالية	5	4.7
مكتب محاسبة	18	16.9
مؤسسات تأمين	1	0.9
المجموع	106	100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 02)

يبرز الجدول أعلاه نوع المؤسسات التي ينتمي إليها أفراد عينة الدراسة، حيث نجد أعلى نسبة 45.2 % والتي تمثل فئة الأكاديميين يمارسون مهامهم في الجامعة، ونسبة 25.4 % يزاولون مهامهم في مؤسسات اقتصادية، كما نجد نسبة 16.9 % يشتغلون ضمن مكاتب المحاسبة في حين نلاحظ بقية النسب والتي تراوحت بين 6.6 % و 0.9 % موزعة بين وزارة المالية والمؤسسات المالية بالإضافة إلى مؤسسات التأمين، هذا التنوع في المؤسسات يجعل عينة الدراسة متسعة على مختلف القطاعات ومن شأنه أن يضيفي على نتائج الدراسة نوع من الشمولية والإمام والإحاطة بجوانب الموضوع المتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات

لبلوغ أهداف الدراسة وتحقيقها من خلال اختبار الفرضيات، قام الباحث بالاستناد في دراسته على البيانات والمعلومات اللازمة وذلك بجمع مجموعة من المصادر الأولية والثانوية، بحيث تغطي كل مصدر جزءا من البيانات والمعلومات ذات العلاقة بالموضوع يمكن سردها وفق الآتي:

أولاً: المصادر الأولية

لبلوغ أهداف الدراسة واستكمالها قام الباحث بجمع البيانات باستخدام أسلوب أداة الاستبانة والمقابلة وذلك بالاستناد إلى الإطار النظري للدراسة، حيث تم توجيه هذه الاستبانة لمجتمع الدراسة من

أكاديميين ومهنيين مع إجراء بعض المقابلات الشخصية مع المهنيين واستنتاج بعض الملاحظات، ثم تفرغها وتحليلها باستخدام برنامج الإحصائي SPSS v25، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة، بالإضافة إلى استخدام برنامج Excel نسخة 2007 بهدف الوصول لدلالات ومؤشرات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

ثانياً: المصادر الثانوية

اعتمدنا في معالجة إشكالية الدراسة على جملة من المصادر بمختلف اللغات من أجل تأصيل الجانب النظري للدراسة والذي تم الاستناد إليه لإعداد الجانب التطبيقي، حيث تم الرجوع إلى مختلف المكتبات للاطلاع ومراجعة الدراسات السابقة وتمت الاستعانة بالمصادر الآتية:

- الكتب العلمية والمنهجية المختصة والمتعلقة بعلم المحاسبة؛
- المجالات والدوريات المتخصصة التي كتبت حول القياس المحاسبي، القيمة العادلة، البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- الرسائل العلمية (ماجستير ودكتوراه) التي تبحث في موضوع الدراسة؛
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية؛
- الإنترنت والمواقع الإلكترونية؛

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة

في هذا المطلب يتم التعرض إلى جميع الجوانب والأدوات المستخدمة في عملية تحليل و اختبار الفرضيات والتي ساهمت في الوصول إلى نتائج الدراسة بدءاً بعرض أداة الدراسة من خلال كيفية اختيارها وتصميمها إلى معرفة مدى صدقها وثباتها وصولاً إلى البرامج والأدوات الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات.

الفرع الأول: أداة الدراسة

سيتم التطرق في هذا العنصر إلى أداة الدراسة وذلك من حيث كيفية اختيار الأداة وتبرير هذا الاختيار، إضافة إلى الخطوات التي تم من خلالها تصميم الأداة وشرح محتوى الأداة وتقسيماتها.

أولاً: اختيار أداة الدراسة

تم اختيار أداة الدراسة (الاستبانة) والاعتماد عليها كأداة رئيسية في معالجة إشكالية الدراسة والوصول إلى النتائج وتحليلها لعدة أسباب أهمها:

- كبر حجم العينة المستهدفة إليها والتي نهدف إليها بغية الوصول إلى نتائج أكثر مصداقية وشمولية للبيئة الجزائرية؛
- تباعد الأقطار والمسافات لأفراد العينة؛
- استخدام المقابلة الشخصية يحتاج إلى الكثير من الموارد و الوقت للحصول على البيانات اللازمة للدراسة من عينة يمثل هذا الحجم؛
- كما أننا قمنا في دراستنا باستخدام طريقتي الاستبانة كأداة رئيسية والمقابلة الشخصية كأداة مساعدة عند الحاجة لجمع البيانات من عينة الدراسة المتمثلة في 106 فرد حيث تم في البداية إرسال الاستبانات إلى كافة أفراد العينة ومن ثم دراستها، بغية عمل المقابلة الشخصية مع بعض أفراد العينة في حال الحاجة إلى الحصول على معلومات أكثر أو تبريرات قد توضح بعض الأجوبة؛
- كما أن استخدام الاستبانة مع المقابلة الشخصية يوفر للباحث إمكانية الرجوع إلى عينة الدراسة من خلال المقابلة الشخصية للحصول على أجوبة أوضح أو مبررات أكثر قد توضح سبب قيام شخص ما باختيار إجابة معينة في الأسئلة الموجودة في الاستبانات دون غيرها؛

ثانياً: تصميم أداة الدراسة

- لتصميم أداة الدراسة قمنا بجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية وذلك من خلال تصميم وإعداد استبانة والتي تعتبر قاعدة الدراسة الإحصائية مع مراعاة تصميم شكل الاستبانة بشكل منظم وسهل وبما يتلاءم مع أهداف وفروض الدراسة، وللتعرف كذلك على مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة (الأكاديميين والمهنيين).
- وبعد القراءة الموسعة للدراسات التي تناولت الموضوع والاطلاع على بعض المراجع المتخصصة في هذا المجال كان من أبرز الخطوات المتخذة لإعداد الاستبانة ما يلي:
- إعداد استبانة أولية من أجل استخدامها في جمع البيانات والمعلومات؛
 - أسئلة الاستبانة تتناول وتغطي فرضيات الدراسة؛
 - دقة الأسئلة ومدى شمولية الاستبانة؛
 - عرض الاستبانة على المشرف من أجل اختبار مدى ملاءمتها لجمع البيانات؛
 - تعديل الاستبانة بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
 - عرض الاستبانة على مجموعة من المحكمين والذين قاموا بدورهم بتقديم النصح والإرشاد وتعديل وحذف ما يلزم؛
 - إجراء دراسة إختبارية ميدانية أولية للاستبانة وتعديلها حسب ما يناسب؛
 - توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة؛

كما تم استخدام عبارات تقييميه لتحديد إجابات عينة الدراسة وعلى مقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة حسب ماهو موضح في الجدول الآتي:

جدول رقم (11.3) لمقياس ليكرت ذو المستويات الثلاثة

مقاييس أداة الدراسة ودرجات كل مقياس		
غير موافق	محايد	موافق
1	2	3

المصدر: من إعداد الباحث

وقد تم إعداد الاستبانة بشكل نهائي وتكونت من قسمين رئيسيين هما:

- القسم الأول:

تضمن هذا القسم أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية لمفردات عينة الدراسة والتي تكونت من تسعة (09) فقرات ممثلة في: (المؤهل العلمي، التخصص، الوظيفة، الخبرة المهنية، نوع القطاع، مجال العمل، المنصب أو الرتبة في المؤسسة، المؤسسات محل العمل، الولاية).

- القسم الثاني:

تضمن هذا القسم واحد وأربعون (41) فقرة تتعلق بفرضيات الدراسة والتي تم تقسيمها إلى محورين رئيسيين بهدف تغطية هذه الفرضيات وفيما يلي عرض لهذه المحاور:

• المحور الأول:

تناقش فقرات هذا المحور " واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية " والتي تضمنت سبعة (07) فقرات بدءاً من الفقرة رقم واحد (01) إلى الفقرة رقم سبعة (07) والتي تناولت مواضيع الإدراج والتقييم للقيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية.

• المحور الثاني:

عالجت فقرات هذا المحور " واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية " والتي تضمنت أربعة وثلاثون (34) فقرة، حيث كان الهدف من هذا المحور معرفة مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة، إذ أن هذا المحور تم تقسيمه إلى أربعة أبعاد فرعية بغية تحقيق أهداف الدراسة، حيث ناقش البعد الأول البيئة الاقتصادية والذي تضمن ثمانية (08) فقرات في محتواه، أما البعد الثاني فقد تناول البيئة الاجتماعية والثقافية والذي احتوى على تسعة (09) عبارات ناقشت البيئة الاجتماعية والثقافية، أما بخصوص البعد الثالث والرابع فقد ناقش كل منهما البيئة القانونية والبيئة المهنية على التوالي إذ ضم كل محور تسعة (09) و ثمانية (08) فقرات على الترتيب.

وفيما يلي عرض للفرضيات و تسلسل الفقرات حسب المحاور وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (12.3) تقسيم فقرات الحوار وأجزاء محاور الاستبانة

أرقام الفقرات	عنوان المحور	المحاور
من 1 إلى 7	واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	المحور الأول
من 1 إلى 8	مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة	المحور الثاني
من 1 إلى 9	مدى ملائمة البيئة الاجتماعية والثقافية لتطبيق القيمة العادلة	
من 1 إلى 9	مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة	
من 1 إلى 8	مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة	

المصدر: من إعداد الباحث

وفيما يخص توزيع الاستبانات واستلامها فقد اعتمد الباحث على عدة وسائل وقنوات للاتصال من أجل توزيعها واستلامها بشكل يسهل و يساعد على إنجاز وإعداد الدراسة الميدانية، حيث تم الاعتماد عموماً على عدة طرق يتم سردها وفق الآتي:

- الاتصال بأفراد العينة مباشرة في عملية التوزيع والاستلام للاستبانات؛
- الاستعانة ببعض الزملاء عبر مختلف جهات الوطن من أجل توزيع واستلام للاستبانات؛
- استخدام البريد الإلكتروني و وسائل التواصل الاجتماعي في توزيع واستلام الاستبانات؛
- استخدام الاستبانة الإلكترونية؛

الفرع الثاني: صلاحية أداة الدراسة

نتناول في هذا الجانب مدى صلاحية أداة الدراسة (الاستبانة)، أي معرفة صدق وثبات الأداة بالإضافة إلى التطرق إلى الأساليب الإحصائية التي تساعدنا من التأكد من مدى صلاحية الأداة وذلك من خلال حساب معامل ألفا كرونباخ.

أولاً: صدق المحكمين (صدق المحتوى):

لمعرفة مدى صدق عبارات الاستبانة وللتأكد من وضوح عباراته وكذا شموليته لموضوع الدراسة، بالإضافة إلى واقعية العبارات وصلاحية الأداة لجمع البيانات وإمكانية استخدامها في الدراسة الميدانية للاطلاع على موقف فئات عينة الدراسة، تم عرض الاستبانة على لجنة مكونة من تسعة أساتذة من أعضاء هيئة التدريس بكلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة وجامعة سكيكدة، سبعة من أعضاء هيئة التدريس ضمن تخصص المحاسبة اثنان منهم ضمن تخصص منهجية وإحصاء، حيث تم تحكيم

الاستبانة من طرف أعضاء هيئة التدريس، وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين وقام بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل على ضوء إشكالية الدراسة ومقترحاتهم بعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض.

ثانياً: صدق وثبات أداة الدراسة

لمعرفة مدى صدق وثبات أداة الدراسة تم توزيع الاستبانة على عينة مكونة من ستة وثلاثون (36) فرداً وهذا من أجل التأكد من صلاحية أداة الاستبانة، وكخطوة أساسية وأولية قبل استخراج نتائج هذه الاستبانة لابد من دراسة مدى ثبات عينة الدراسة من خلال إجاباتهم على الفقرات المطروحة، وللتذكير سبق وأن أشرنا إلى أن أداة الدراسة تحتوي على محورين والذي سيتم اختبار مدى صدق وثبات هاذين المحورين من خلال المقياس الأول والثاني:

1- المقياس الأول: واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

1-1- ثبات أداة الدراسة:

لقياس مدى ثبات أداة الدراسة تم استخدام معامل ألفا كرونباخ، حيث يعتمد هذا المعامل على قياس مدى ثبات عبارات الاستبانة في مقدرتها على إعطاء إجابات وردود متوافقة اتجاه أفراد العينة، وقياس نسبة المبحوثين الأكاديميين والمهنيين الذين يعيدون نفس الإجابة في حالة استجوابهم بواسطة هذه الاستبانة وفي نفس الظروف، حيث قمنا بتطبيق هذا المعامل على جميع عبارات الاستبانة المتعلقة بالمحور الأول وكانت نتائج ثبات الاستبيان من خلال المعامل بناء على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (13.3) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
07	0.796

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

يتضح من خلال الجدول رقم (13.3) أن عدد الفقرات في هذا المحور هي سبعة (07) فقرات وأن ألفا كرونباخ لهذا المقياس هي 0.796 وهذا يعني أنه في حالة توزيع الاستبانة من جديد على نفس العينة وفي نفس الظروف فإن أكثر من 79.6 % منهم يعيدون نفس الإجابة ويعتبر هذا المعامل قوي وهذا يدل على أن المقياس الأول يتمتع بدرجة عالية من الثبات.

2-1- صدق أداة الدراسة:

ويستخدم لقياس درجة مصداقية الفقرات، لقياس الصفة المراد قياسها (واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية)، ويمكن استنتاج وتقدير درجة صدق هذه النتائج أيضا من خلال الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ و الجدول التالي يوضح معامل الصدق لإجابات المبحوثين للمقياس الأول:

جدول رقم (14.3) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الصدق
07	0.892

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.892 للفقرات السبع وهو معامل صدق قوي مما يعني أن المقياس صادق.

من خلال ما سبق ومن النتائج المتحصل عليها لمعامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق نستنتج أن المقياس المتعلق بواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يتمتع بالصدق أي صالح للقياس.

2- المقياس الثاني: واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية

1-2- ثبات أداة الدراسة:

بناء على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS تحصلنا على عدد فقرات المقياس الثاني وقيمة ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (15.3) نتائج معامل ألفا كرونباخ لثبات أداة الدراسة

عدد الفقرات	ألفا كرونباخ
34	0.924

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

نلاحظ من الجدول رقم (15.3) أن معامل الثبات ألفا كرونباخ لهذا المقياس مساوي لـ 0.924 وهذا يعني أن هذا المعامل قوي مما يدل على أن المقياس ثابت.

2-2- صدق أداة الدراسة:

إعتماداً على مخرجات برنامج الحزم الإحصائية SPSS ومن أجل معرفة معامل الصدق نقوم بحساب معامل الصدق كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (16.3) نتائج معامل صدق أداة الدراسة

عدد الفقرات	معامل الصدق
34	0.961

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 03)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الصدق يساوي 0.961 وهو معامل قوي مما يعني أن المقياس صادق.

من خلال ما سبق ومن النتائج المتحصل عليها لمعامل ألفا كرونباخ ومعامل الصدق نستنتج أن المقياس المتعلق بواقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية صالح للمقياس. ومنه يمكن القول على أن أداة الدراسة صالح للمقياس ويمكن الاعتماد عليها من خلال النتائج المتحصل عليها حول ثبات الأداة وصدقها للمقياسين الأول والثاني.

الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات

من أجل استكمال أهداف الدراسة الميدانية وباعتبار بياناتها وصفية فقد تم الاعتماد في تحليل البيانات التي تم جمعها بواسطة الاستبيان على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS v25) كما أنه قد تم استخدام معالج البيانات Excel وجملة من الأساليب الإحصائية التي تتكون من:

أولاً: الإحصاء الوصفي:

تم استخدام الإحصاء الوصفي بهدف وصف آراء وإجابات عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة وتضمنت التكرارات والنسب المئوية وكذا للتعرف على الصفات الشخصية لمفردات الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه فقرات المحاور الرئيسية للاستبانة، بالإضافة إلى:

- 1- مقياس التزعة المركزية (الوسط الحسابي): تمثلت في الوسط الحسابي بهدف التعرف على مدى استجابات أفراد عينة الدراسة عن كل فقرة من فقرات الدراسة، وتحديد نسبة الاستجابة تجاه محاور أداة الدراسة.
- 2- مقياس التشتت (الانحراف المعياري): تمثلت في الانحراف المعياري للتعرف على مدى انحراف استجابات أفراد عينة الدراسة لكل فقرة من فقرات الدراسة وكذا لكل محور من محاور الدراسة عن متوسطها الحسابي.

ثانيا: الإحصاء الاستدلالي:

1- اختبار الارتباط بيرسون: اختبار الارتباط بيرسون هو اختبار معلمي نستطيع من خلاله الكشف على العلاقة الخطية بين متغيرين كميين، حيث تم استخدام هذا المعامل من أجل أن نقيس طبيعة وقوة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

2- اختبار التباين الأحادي (ANOVA): هو اختبار معلمي نستطيع من خلاله الكشف على الفروق بين أكثر من عينتين مستقلتين في متغير كمي، حيث تم استخدام تحليل التباين الأحادي بهدف الوصول إلى قرار بوجود أو عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد عينة الدراسة.

3- اختبار الإعتدالية: هو اختبار نستطيع من خلاله الكشف على نوعية التوزيع للمتغير ونقصد بالاعتدالية أي أن أكثر من 95 بالمائة من المشاهدات تكون في حدود تباينين من الوسط الحسابي، حيث تم استخدام هذا الاختبار لفحص توزيع البيانات للتأكد ما إذا كانت البيانات طبيعية (إعتدالية) أو غير ذلك حتى نستطيع أن نستخدم معها الاختبار الإحصائي المناسب.

4- اختبار التجانس: تم استخدام هذا الاختبار بهدف الكشف على مدى تساوي التباين في العينات المدروسة.

5- معامل التحديد: هو مقياس نستطيع من خلاله قياس مدى قدرة المتغيرات المستقلة تفسير المتغير التابع.

6- معامل التحديد المصحح: هو مقياس يحسب من معامل التحديد ونستطيع من خلاله قياس مدى قدرة المتغيرات المستقلة تفسير المتغير التابع ونستخدمه للمفاضلة بين النماذج الإحصائية.

7- اختبار المعنوية الكلية: ونستخدمه لمعرفة ما إن كان هناك وجود حقيقي للنموذج المدروس.

8- اختبار المعنوية الجزئية: تم استخدامه لمعرفة ما إن كانت معاملات النموذج معنوية (حقيقية).

بالإضافة إلى الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي، فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات عبارات الاستبانة بين آراء الأكاديميين والمهنيين.

المبحث الثاني: عرض النتائج والمناقشة

نتناول من خلال هذا المبحث أهم النتائج التي تم التوصل إليها ثم نقوم بمناقشتها، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين، نستعرض في المطلب الأول أهم النتائج المتوصل إليها ثم اختبار الفرضيات وفي المطلب الثاني يتم مناقشة النتائج وتفسيرها.

المطلب الأول: عرض النتائج و اختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المطلب باستعراض النتائج واختبار فرضيات الدراسة الميدانية التي ستحاول الإجابة على إشكالية مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال العبارات الواحد والأربعون التي تم طرحها في الاستبانة حيث تقيس كل واحدة منها عامل من العوامل بالإضافة إلى واقع تطبيق القيمة العادلة، وعليه تم إعطاء الإجابات درجة الموافقة من بين ثلاثة مستويات (غير موافق، محايد، موافق)، ولتكميم هذه المتغيرات قام الباحث بإعطاء درجة (1-2-3) للمستويات الثلاثة على التوالي، ومن أجل اختبار الفرضيات لابد لنا من استخدام أساليب وطرق إحصائية صحيحة وهو ما سنراه في هذا المطلب.

وقد اقترح ليكرت سلم ثلاثي يبين الاتجاه العام لإجابات العينة في كل فقرة أو في كل محور، ولتلخيص ما سبق الجدول التالي يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح:

قبل إعداد الجدول نقوم بتحديد قيم المتوسط الحسابي المرجح فتم كما يلي:

• المدى = أكبر قيمة - أصغر قيمة = 2 = 1 - 3

• قسمة المدى على عدد الفئات $= \frac{2}{3} = 0.66$ أي يضاف 0.66 إلى الحد الأدنى للمقياس فيصبح كما يلي:

الجدول رقم (17.3): يوضح تصنيف الإجابات وفق المتوسط الحسابي المرجح

المجالات	درجة المقياس	مجال المتوسط الحسابي المرجح	درجة المقياس المكافئ الأول	درجة المقياس المكافئ الثاني
المجال الأول	غير موافق	من 1 إلى 1.66	ضعيف	غير ملائم
المجال الثاني	محايد	من 1.67 إلى 2.33	متوسط	غير ملائم نوعا ما
المجال الثالث	موافق	من 2.34 إلى 3	جيد	ملائم

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الأول: عرض النتائج

سنقوم في هذا الفرع بعرض النتائج والمتعلقة باختبار الفرضيات بالإضافة إلى عرض النموذج المتوصل إليه في هذه الدراسة حول العوامل الأكثر تأثيراً في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

أولاً: اختبار الفرضيات

1- اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: بُعد واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

من خلال هذا العنصر سنحاول اختبار الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على:

- نص الفرضية: مستوى تطبيق القيمة العادلة متوسط في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بما هو واقع تطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة من أجل ذلك تم طرح سبع (07) عبارات في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بواقع التطبيق، حيث تقيس عبارات المحور جوانب الإدراج والتقييم بالقيمة العادلة بالإضافة إلى معالجة البيانات، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقاً للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهي كما يلي:

جدول رقم (18.3) واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	يتم إدراج وتقييم حسابات الأصول والخصوم المالية وفق القيمة العادلة	2.49	0.784	موافق
02	يسمح للمؤسسات إدراج وتقييم الأصول المادية والمعنوية وفق القيمة العادلة	1.94	0.914	محايد
03	يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة	2.08	0.870	محايد
04	يتم إدراج وتقييم الأصل المستأجر بالقيمة العادلة	2.06	0.860	محايد
05	يرخص للمؤسسات إدراج وتقييم بعض باقي عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة	2.42	0.742	موافق
06	يتم استخدام الأسعار الرسمية المعلنة في سوق نشطة	1.92	0.829	محايد
07	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة	1.80	0.798	محايد
	تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	2.10	0.259	متوسط

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 04)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة يوافقون على أن الأصول والخصوم المالية يتم إدراج وتقييم حساباتها بالقيمة العادلة، حيث جاءت ضمن أولوياتهم بمعدل متوسط حسابي 2.49 وانحراف معياري قدره 0.784، في حين يرى أفراد عينة الدراسة بدرجة أقل من حيث الموافقة أنه يرخص للمؤسسات

إدراج وتقييم بعض باقي عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة وذلك بمعدل متوسط حسابي 2.42 وبانحراف معياري قدره 0.742، أما بخصوص باقي عبارات المحور من حيث واقع التطبيق والتي تناولت جوانب عدة متعلقة بإدراج وتقييم الأصول المادية والمعنوية والأعباء والإيرادات المالية بالإضافة إلى إدراج وتقييم الأصل المستأجر بالقيمة العادلة فقد تراوح معدل المتوسط الحسابي لهذه العبارات ما بين 1.94 إلى 2.08 وبانحراف يتراوح ما بين 0.860 إلى 0.914، إذ تأتي هذه العبارات ضمن ثالث أولويات أفراد عينة الدراسة وباتجاه محايد، ونجد ضمن آخر أولويات واقع التطبيق لأفراد عينة الدراسة الفقرات المتعلقة باستخدام الأسعار الرسمية المعلنة في سوق نشطة و المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة المعتمدة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمعدل متوسط حسابي 1.92 و 1.80 على الترتيب وبانحراف معياري قدره 0.829 و 0.798 على التوالي، حيث أن هذه النتائج إجمالاً تشير إلى تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه محايد بمعدل متوسط حسابي 2.10 وانحراف معياري قدره 0.259، وهذا ما يعني أن واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يبقى متوسط من وجهة نظر الباحثين وهذا ما يعني أن الفرضية الأولى محققة بمعنى قبول صحة الفرضية.

2- اختبار الفرضية الرئيسية الثانية: بُعد واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

سنحاول في هذا الجانب اختبار الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على:

- نص الفرضية: العوامل المؤسسية غير ملائمة نوعاً ما لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. تحاول هذه الفرضية الإجابة على التساؤل الخاص بمدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح أربعة وثلاثون (34) عبارة في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بالعوامل المؤسسية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقاً للأبعاد المكونة له، واختبار الفرضية الصفرية للفرضية الرئيسية الثانية نقوم باختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بها والجداول التالية تلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية وهي كما يلي:

2-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى - تنص الفرضية الفرعية الأولى على:

- نص الفرضية: البيئة الاقتصادية غير ملائمة نوعاً ما لتطبيق القيمة العادلة

في هذا العنصر نقوم باختبار صحة الفرضية والمتعلقة بمدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح ثمانية (08) عبارات في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بالبيئة الاقتصادية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور

وفقا للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهي كما يلي:

جدول رقم (19.3) مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	السوق المالي الجزائري يعتبر سوقاً مناسباً لتطبيق القيمة العادلة	1.37	0.637	غير موافق
02	تعتقد البيئة المحاسبية الجزائرية وجود سوق يسمح باعتماد قياس القيمة العادلة	1.66	0.755	غير موافق
03	يرى أفراد المجتمع الحاسبي الجزائري أن تطبيق القيمة العادلة سينعكس على الاقتصاد الوطني بشكل إيجابي	2.47	0.733	موافق
04	تعتبر المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية ذات مصداقية	1.59	0.714	غير موافق
05	تمتيز المعلومات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالشمولية	1.90	0.816	محايد
06	يشهد الاقتصاد الجزائري تطور مستمر	1.87	0.885	محايد
07	ارتفاع نسب التضخم لا يفقد المعلومات المتاحة في السوق مصداقيتها.	1.58	0.803	غير موافق
08	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهيئة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح الحاسبي	1.65	0.744	غير موافق
	ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة	1.76	0.331	غير ملائم نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 05)

يتضح لنا من الجدول رقم (19.3) والمتعلق بمدى ملائمة البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة للقسم الثاني الخاص ببعد واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث نلاحظ أن أفراد عينة الدراسة تركزت معظم إجاباتهم ضمن اتجاه محايد وغير موافق، وذلك من خلال القيم المعبر عنها والتي تشير إلى أن أفراد المجتمع الحاسبي الجزائري يرون ضمن أولوياتهم أن تطبيق القيمة العادلة سينعكس على الاقتصاد الوطني بشكل إيجابي بمعدل متوسط حسابي بلغ 2.47 وانحراف معياري قدره 0.733، في حين نجد العبارات الخامسة والسادسة ضمن ثاني أولوياتهم وتركزت إجاباتهم ضمن الاتجاه المحايد حسب رؤية الباحثين والتي تتعلق بشمولية المعلومات المنشورة في القوائم المالية من طرف المؤسسات الاقتصادية بمعدل متوسط حسابي 1.90 وانحراف معياري يقدر بـ 0.816، والعبارات الخاصة بمدى التطور الذي يشهده الاقتصاد الجزائري بمتوسط حسابي 1.87 وانحراف معياري 0.885، في حين كانت بقية العبارات في الاتجاه غير الموافق حيث وضع أفراد عينة الدراسة العبارات في آخر أولوياتهم وتراوح معدل متوسط حسابي لهذه العبارات بين 1.37 و 1.66 وانحراف معياري يتراوح بين 0.637 و 0.803 حيث تركزت إجابات هذه العبارات في الاتجاه غير الموافق، وهذا ما يدل من خلال النتائج المتحصل عليها للمتوسط الحسابي العام لفقرات البعد والتي بلغت 1.76 وانحراف معياري قدره 0.331 حسب رؤية الباحثين نلاحظ أن البيئة الاقتصادية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة، وهذا ما يعني أن الفرضية محققة ويمكن قبول صحتها.

2-2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية - تنص الفرضية الفرعية الثانية على:

نص الفرضية: البيئة الثقافية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة

في هذا العنصر نقوم باختبار صحة الفرضية والمتعلقة بمدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح تسعة (09) عبارات في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بالبيئة الثقافية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات المثلثة للمحور وفقا للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهي كما يلي:

جدول رقم (20.3) مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية مفهوم القيمة العادلة مما يسهل استخدام القيمة العادلة	1.85	0.790	محايد
02	توجد معرفة كافية من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بقياس القيمة العادلة	1.91	0.823	محايد
03	تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على موارد بشرية المؤهلة محاسبيا لتطبيق القيمة العادلة	2.02	0.851	محايد
04	يرى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر بكون حجم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2.13	0.817	محايد
05	البيئة المحاسبية المحلية مهيئة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية	1.83	0.856	محايد
06	تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية أسباب تبني القيمة العادلة في القياس المحاسبي	2.21	0.789	محايد
07	هناك برنامج واضح لتدريس وتأطير وتكوين المحاسبين المهنيين في مجال القيمة العادلة من طرف الهيئات الرسمية والجمعيات المهنية في الجزائر	1.75	0.803	محايد
08	وجود فهم تام من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية للمبادئ والمفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخصوصا تلك المتعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة	1.97	0.822	محايد
09	الجامعات الجزائرية تقوم بتحديث مناهج المحاسبة بما يتوافق والاتجاهات العالمية	2.32	0.811	محايد
	ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة	1.99	0.189	غير ملائم نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 06)

يتضح لنا من الجدول (20.3) أن كل العبارات المتعلقة بالعامل الثقافي تشير إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة الثقافية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر، حيث كان يتراوح معدل المتوسط الحسابي لهذه العبارات ما بين 1.75 إلى 2.32 وانحراف معياري يتراوح ما بين 0.790 و 0.856 وهذا ما يشير إلى أن اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد بمعدل متوسط حسابي 1.99 وانحراف معياري 0.189، ويعود السبب في هذا حسب رأيهم وبدرجة أولى إلى أن البيئة المحاسبية لا توجد بها معرفة كافية حول مفهوم القيمة العادلة والمعايير المتعلقة بها وذلك بسبب غياب برامج واضحة للتدريس في مجال القيمة العادلة

وتأطير وتكوين المحاسبين المهنيين من طرف المؤسسات والهيئات الرسمية والجمعيات المهنية في الجزائر، كما أن أفراد العينة يرون أن المجتمع المحاسبي لم يصل بعد إلى فهم تام للمبادئ والمفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخصوصاً تلك المتعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة، كل هذه النتائج والمؤشرات جعلت البيئة الثقافية غير ملائمة نوعاً ما لتطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر المبحوثين وهو ما يشير إلى قبول صحة الفرضية وتحققها.

3-2- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة - تنص الفرضية الفرعية الثالث على:

- نص الفرضية: البيئة القانونية غير ملائمة نوعاً ما لتطبيق القيمة العادلة.

في هذا العنصر نقوم باختبار صحة الفرضية والمتعلقة بمدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح تسعة (09) عبارات في الاستبانة تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بالبيئة القانونية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقاً للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهي كما يلي:

جدول رقم (21.3) مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	تساهم القوانين والتشريعات الوطنية في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	1.97	0.833	محايد
02	تتأثر الممارسة المحاسبية في الجزائر بالحماية بشكل كبير	2.74	0.622	موافق
03	تعترف التشريعات الجبائية الوطنية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	1.76	0.750	محايد
04	هناك نظرة إيجابية من طرف المشرع الجزائري من نتائج تبني قياس القيمة العادلة	2.08	0.752	محايد
05	يعتقد المشرع في البيئة المحاسبية الجزائرية أن هناك توافق مع المبادئ المحاسبية عند تطبيق القيمة العادلة	2.15	0.778	محايد
06	القوانين الوطنية كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة	1.70	0.818	محايد
07	انخفاض السلطة المهنية وارتفاع السيطرة القانونية لها تأثير على تطبيق القيمة العادلة	2.55	0.649	موافق
08	وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جاني القياس والإفصاح	1.97	0.774	محايد
09	وجود فهم كافي للمشرع الجزائري بتأثير تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2.09	0.787	محايد
	ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة	2.11	0.339	غير ملائم نوعاً ما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 07)

بين الجدول رقم (21.3) مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن الممارسات المحاسبية في الجزائر تتأثر بشكل كبير بالجباية وهذا بمعدل متوسط حسابي 2.74 وانحراف معياري قدره 0.622، إذ جاءت هذه العبارة ضمن أولوياتهم إضافة إلى ذلك يرى الباحثون أن هناك ارتفاع للسيطرة القانونية على السلطة المهنية ومدى تأثيرها على تطبيق القيمة العادلة وذلك بمعدل متوسط بلغ 2.55 وانحراف معياري قدره 0.649 وعليه يمكن القول أن هذه العبارات تركزت ضمن الاتجاه الموافق حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، في حين راحت بقية العبارات ضمن الاتجاه المحايد حسب إجابات الباحثين بمعدل متوسط يتراوح ما بين 1.70 و 2.15 وانحراف معياري يتراوح ما بين 0.750 و 0.833 وذلك لعدة أسباب من وجهة نظرهم، حيث يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن القوانين المتعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة غير كافية و واضحة لضبط أسس القياس وفق القيمة العادلة كما أن التشريعات الجبائية الوطنية لا تعترف بشكل صريح بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة، كل هذه العوامل وأخرى جعلت أفراد عينة الدراسة تركزت إجاباتهم ضمن الاتجاه المحايد بمعدل متوسط حسابي قدره 2.11 وانحراف معياري بلغ 0.339، كما أنهم يرون أن البيئة القانونية غير ملائمة نوعا ما وغير مساعدة لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا ما يعني أن الفرضية محققة.

2-4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة- تنص الفرضية الفرعية الرابعة على:

- نص الفرضية: البيئة المهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة.

في هذا العنصر نقوم باختبار صحة الفرضية والمتعلقة بمدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة، من أجل ذلك تم طرح ثمانية (08) عبارات في الاستبيان تقيس كل واحدة منها جانب معين من الجوانب المتعلقة بالبيئة المهنية، وللتأكد من صحة هذه الفرضية من عدمها قمنا بحساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومدى استجابة أفراد العينة للعبارات الممثلة للمحور وفقا للأبعاد المكونة له، والجدول التالي يلخص نتائج توزيع إجابات العينة حول مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهي وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (22.3) مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العينة
01	هناك سهولة في تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم.	1.66	0.838	غير موافق
02	سهولة جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	1.63	0.785	غير موافق
03	اللجوء إلى خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة لا تعتبر عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2.08	0.870	محايد
04	وجود دراية كافية لممتهيي المحاسبة في الجزائر لوجود طرق واضحة وثابتة للقياس بالقيمة العادلة	2.02	0.816	محايد
05	هناك اعتقاد من طرف مهني البيئة المحاسبية الجزائرية بمدى ملائمة قياس القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2.19	0.794	محايد
06	تتوفر البيئة المهنية على كوادرات مهنية مؤهلة لقياس القيمة العادلة بفعالية وكفاءة	2.18	0.848	محايد
07	وجود رغبة واضحة من طرف المهنيين لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح	2.18	0.837	محايد
08	تخصص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مبالغ مالية لتحسين طواقمها المحاسبية في مجال محاسبة القيمة العادلة	1.92	0.801	محايد
	ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة	1.98	0.228	غير ملائم نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 08)

يمكن من خلال الجدول رقم (22.3) معرفة أهم النقاط التي يراها أفراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة، حيث يرى الباحثون أن هناك صعوبة في جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة وذلك بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.63 وانحراف معياري بلغ 0.785، بالإضافة إلى عدم وجود سهولة في تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.66 وانحراف معياري مساوي لـ 0.838، إذ جاءت هذه العبارات ضمن الاتجاه غير الموافق حسب رؤية الباحثين، ومن جهة أخرى تركزت إجابات أفراد عينة الدراسة نحو الاتجاه المحايد في باقي الفقرات، حيث تراوح معدل المتوسط الحسابي لهذه الفقرات من 1.92 إلى 2.19 وكذا انحراف معياري يتراوح ما بين 0.794 إلى 0.870 وهذا لعدة أسباب حسب نظرهم ولعل أهم سبب عدم الاهتمام الكافي من طرف المؤسسات لتأهيل طواقمها المحاسبية في مجال محاسبة القيمة العادلة مما جعل أفراد عينة الدراسة تركز إجاباتهم ضمن الاتجاه المحايد بمتوسط حسابي قدره 1.98 وانحراف معياري بلغ 0.228، كما أنهم يرون أن البيئة المهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية.

كما سبق ومن خلال النتائج المتحصل عليها يمكن توضيح درجة ملائمة كل عامل من العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وفق ترتيبه كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (23.3) واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	العامل / البيئة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الملائمة
01	ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة	2.11	0.339	غير ملائم نوعا ما
02	ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة	1.99	0.189	غير ملائم نوعا ما
03	ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة	1.98	0.228	غير ملائم نوعا ما
04	ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة	1.76	0.331	غير ملائم نوعا ما
	العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية	1.96	0.145	غير ملائم نوعا ما

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 09)

تُبرز النتائج والقيم المعبر عنها في الجدول رقم (23.3) فيما يتعلق بواقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تُهدف من خلالها معرفة مدى ملائمة كل من البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العوامل مساويا لـ 1.96 وانحراف معياري قدره 0.145 وهذا ما يشير إلى تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد أي أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة ككل غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة، حيث نجد أن البيئة الاقتصادية تعد العامل الأكثر من حيث عدم الملائمة من وجهة نظر الباحثين بمعدل متوسط حسابي بلغ 1.76 وانحراف معياري قدره 0.331، ثم تليه وبنسب متقاربة كل من العامل المهني والعامل الثقافي بمعدل متوسط قدر بـ 1.98 و 1.99 على التوالي وانحراف معياري 0.228 و 0.189 و في الأخير العامل القانوني بمعدل متوسط حسابي 2.11 وانحراف معياري بـ 0.339، ويمكن القول عن هذه النتائج أن السبب في ذلك يعزى إلى عدم توفر المقومات الاقتصادية بدرجة أكبر إضافة إلى ذلك المقومات المهنية والثقافية والقانونية، ومنه يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الثانية محققة وقبول صحتها.

3- اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة: بعد طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) المؤثرة على ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الصفرية للإجابة على التساؤلات المتعلقة بطبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، واختبار الفرضية الرئيسية الثالثة نقوم باختبار الفرضيات الفرعية الخاصة بها وفق العناصر والجداول التالية وهي كما يلي:

3-1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى: طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة و العامل الاقتصادي حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي.

لاختبار الفرضية نستخدم معامل الارتباط بيرسون في هذه الحالة سنقبل الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة 0.05 أو أكبر ونقبل الفرضية البديلة عند مستوى دلالة أقل من 0.05 ومن خلال ملاحظتنا لمتغيرات الدراسة اتضح أنها كمية ذات مستوى فئوي، وعليه سنبحث على العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي ونستخدم معامل الارتباط بيرسون كما يلي:

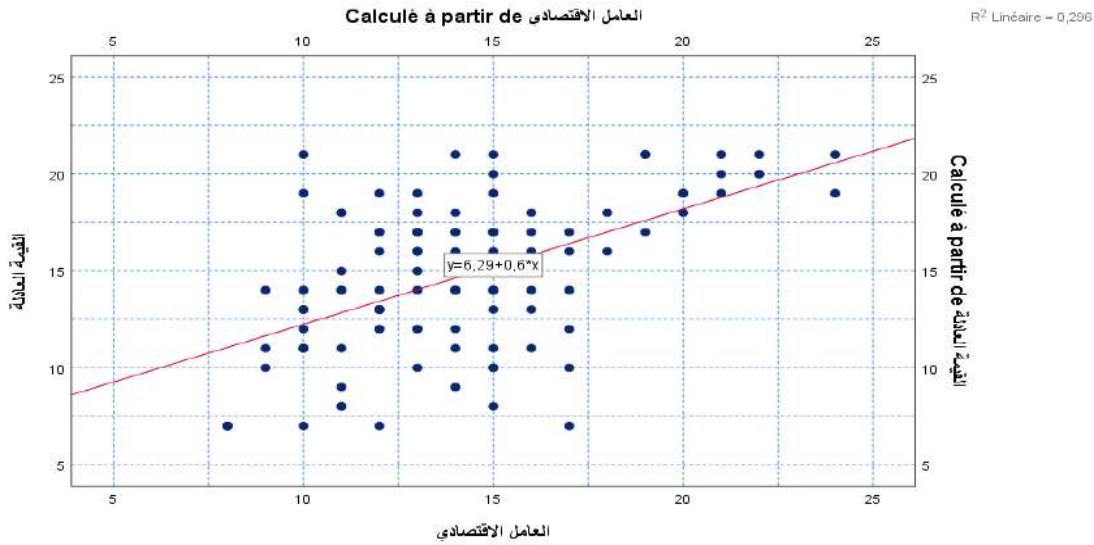
جدول رقم (24.3) العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي

مستوى معنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي
0.00	0.544

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي مساوي لـ 0.544 عند مستوى معنوية $Sig = 0.00$ وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (01.3) يوضح العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من خلال الجدول والشكل المتعلق بالعلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي يمكن أن نستنتج أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي، أي أنه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الأولى محققة.

2-3- اختبار الفرضية الفرعية الثانية: طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي.

لاختبار الفرضية نستخدم معامل الارتباط بيرسون في هذه الحالة سنقبل الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة 0.05 أو أكبر ونقبل الفرضية البديلة عند مستوى دلالة أقل من 0.05 ومن خلال ملاحظتنا لمتغيرات الدراسة اتضح أنها كمية ذات مستوى فنوي، وعليه سنبحث على العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي وسنستخدم معامل الارتباط بيرسون كما يلي:

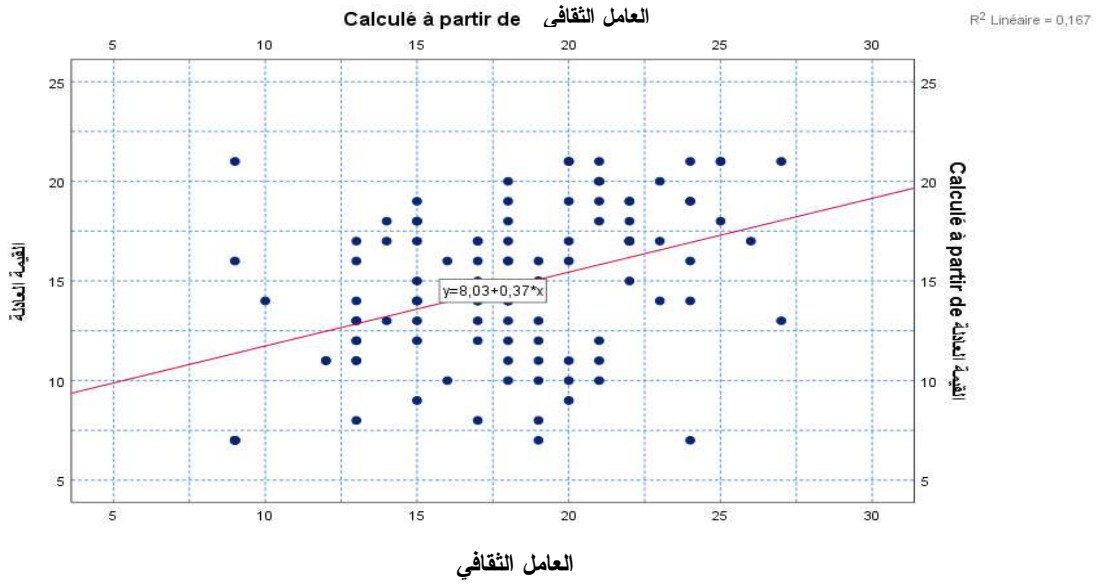
جدول رقم (25.3) العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي

مستوى معنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي
0.00	0.408

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول رقم (25.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي مساوي لـ 0.408 عند مستوى معنوية $Sig = 0.00$ وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (02.3) يوضح العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من خلال الجدول والشكل المتعلق بالعلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي يمكن أن نستنتج أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الثقافي، أي أنه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الثانية محققة.

3-3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة: طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة و العامل القانوني حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة و العامل القانوني.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة و العامل القانوني.

لاختبار الفرضية نستخدم معامل الارتباط بيرسون في هذه الحالة سنقبل الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة 0.05 أو أكبر ونقبل الفرضية البديلة عند مستوى دلالة أقل من 0.05 ومن خلال ملاحظتنا لمتغيرات الدراسة اتضح أنها كمية ذات مستوى فتوي، وعليه سنبحث على العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني ونستخدم معامل الارتباط بيرسون كما يلي:

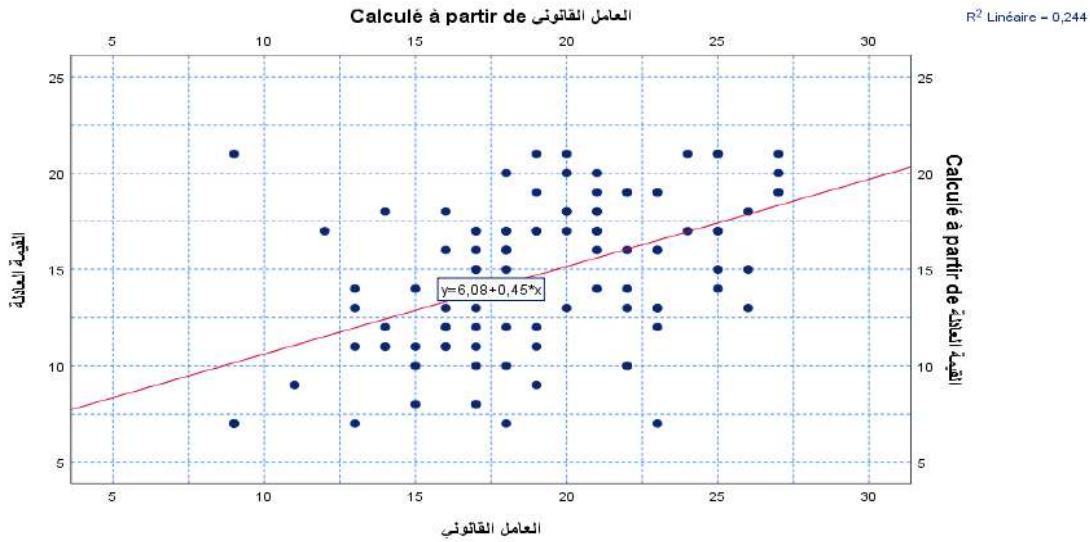
جدول رقم (26.3) العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني

مستوى معنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني
0.00	0.494

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني مساوي لـ 0.494 عند مستوى معنوية Sig = 0.00 وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (03.3) يوضح العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من خلال الجدول والشكل المتعلق بالعلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني يمكن أن نستنتج أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل القانوني، أي أنه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الثالثة محققة.

3-4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة: طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة و العامل المهني.

$H_1 =$ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني.

لاختبار الفرضية نستخدم معامل الارتباط بيرسون في هذه الحالة سنقبل الفرضية الصفرية عند مستوى دلالة 0.05 أو أكبر ونقبل الفرضية البديلة عند مستوى دلالة أقل من 0.05 ومن خلال ملاحظتنا لمتغيرات الدراسة اتضح أنها كمية ذات مستوى فئوي، وعليه سنبحث على العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني وسنستخدم معامل الارتباط بيرسون كما يلي:

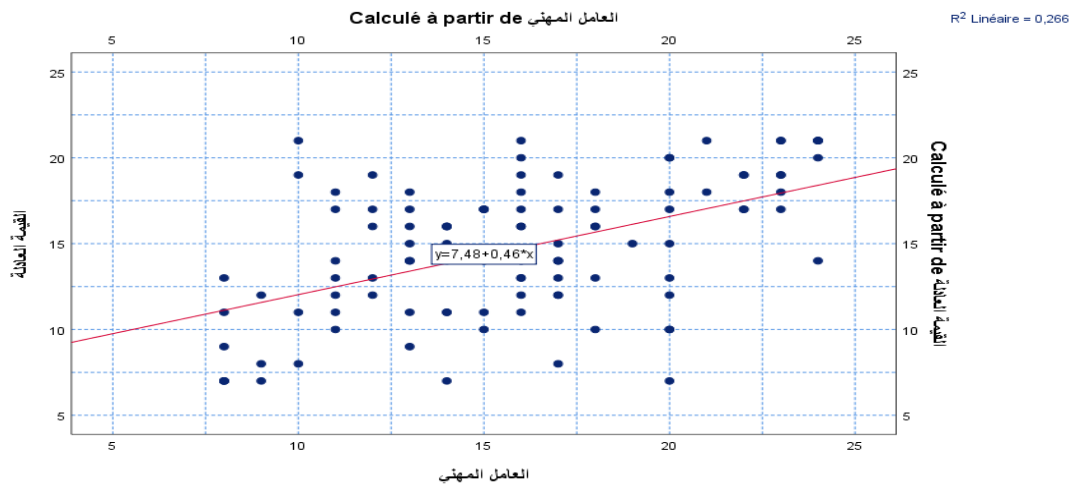
جدول رقم (27.3) العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني

مستوى معنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني
0.00	0.516

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول رقم (27.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني مساوي لـ 0.516 عند مستوى معنوية Sig = 0.00 وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (04.3) يوضح العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من خلال الجدول والشكل المتعلق بالعلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني يمكن أن نستنتج أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل المهني، أي أنه يمكن القول أن الفرضية الفرعية الرابعة محققة.

من خلال ما سبق يمكن اختبار الفرضية الرئيسية الثالثة والجدول والشكل التاليين يوضحان مستوى العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية:

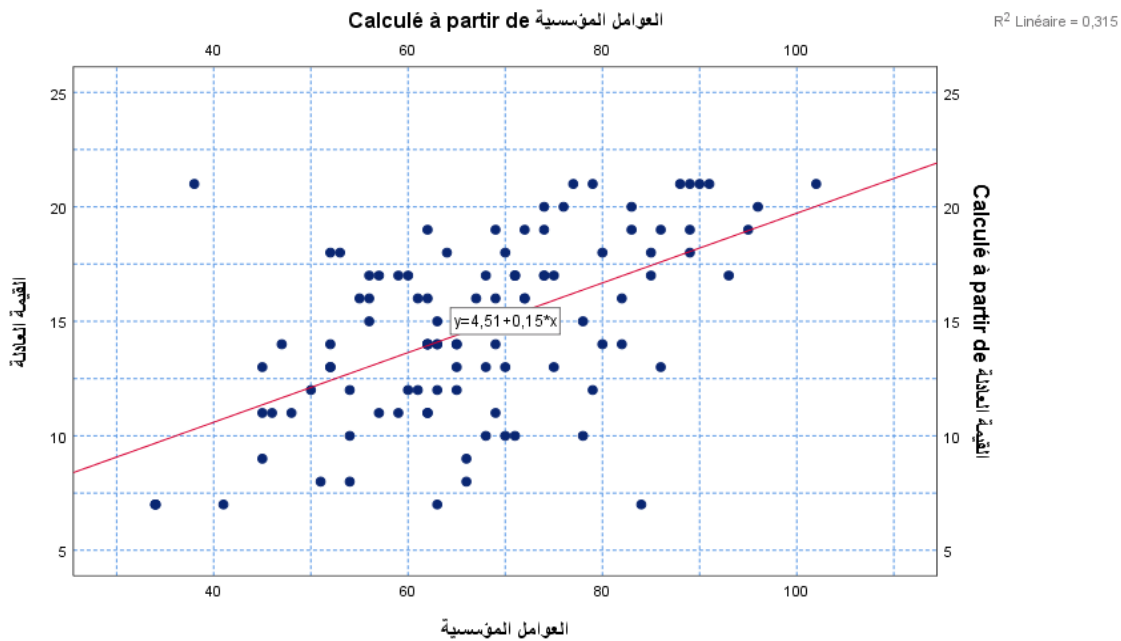
جدول رقم (28.3) العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية

مستوى معنوية الاختبار Sig	معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية
0.00	0.561

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من الجدول رقم (28.3) نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية مساوي لـ 0.561 عند مستوى معنوية $Sig = 0.00$ وهي أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية والشكل التالي يوضح ذلك:

شكل رقم (05.3) يوضح العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 10)

من خلال الجدول والشكل المتعلق بالعلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية يمكن أن نستنتج أنه توجد علاقة طردية موجبة ومتوسطة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، أي أنه يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الثالثة محققة، وهذا ما يعني قبول صحة الفرضية الرئيسية الثالثة.

4- اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة: بعد عوائق تطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

سنحاول في هذا الجانب اختبار الفرضية الرئيسية الرابعة والتي تنص على:

- نص الفرضية: توجد عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة.

من خلال هذا الفرضية نحاول الإجابة على التساؤل المتعلقة بمدى وجود عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على نتائج اختبار الاستبانة من خلال المحاور التي تم تناولها سابقا، بحيث كل ما كانت درجة الموافقة أقل في إجابات العينة على العبارة يعني أن هذا العنصر يمثل عائقا حسب آراء المستجوبين في ذلك الجانب، بالإضافة إلى المقابلات الشخصية التي تم إجراؤها مع مجموعة من الأفراد الذين لهم إطلاع حول مجال المعايير المحاسبية والبيئة المحاسبية ككل، ولتليخيص وعرض نتائج هذا المحور تم تقسيمها إلى قسمين حسب الأداة المستخدمة (الاستبانة، المقابلة) حيث سيتم تناول نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة باستخدام أداة الاستبانة وفق الجدول الآتي:

4-1- نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة باستخدام أداة الاستبانة.

جدول رقم (29.3) يوضح نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	اتجاه العينة
01	السوق المالي الجزائري يعتبر سوقاً مناسباً لتطبيق القيمة العادلة	1.37	غير موافق
02	تعتقد البيئة المحاسبية الجزائرية وجود سوق يسمح باعتماد قياس القيمة العادلة	1.66	غير موافق
03	تعتبر المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية ذات مصداقية	1.59	غير موافق
04	ارتفاع نسب التضخم لا يفقد المعلومات المتاحة في السوق مصداقيتها.	1.58	غير موافق
05	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهيئة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	1.65	غير موافق
06	هناك سهولة في تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم.	1.66	غير موافق
07	سهولة جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	1.63	غير موافق
	عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	1.59	توجد

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 05 و 08)

من خلال الجدول رقم (29.3) نلاحظ النتائج المتحصل عليها باستخدام أداة الاستبانة والمتعلقة بعوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، حيث نجد أن مجتمع

الدراسة يرون أن السوق المالي الجزائري غير مناسب لتطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي ويعد العائق الأكبر حسب نظرهم وذلك بمتوسط حسابي 1.37، بالإضافة إلى ارتفاع نسب التضخم وعدم مصداقية المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري أدى حسب رأيهم إلى عدم مصداقية المعلومات المتاحة في السوق وذلك بمتوسط حسابي 1.58 و 1.59 على التوالي، في حين يرى أفراد عينة الدراسة أن تحديد القيمة العادلة لبند الأصول والخصوم وكذا جمع المعلومات المتعلقة بها من بين أهم العوائق التي أدت إلى عدم استخدام محاسبة القيمة العادلة بالشكل المطلوب حيث تراوح المتوسط الحسابي لهذه العوائق ما بين 1.63 و 1.66.

4-2- نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة باستخدام أداة المقابلة

في هذا العنصر سيتم عرض نتائج أداة المقابلة الشخصية حول عوائق تطبيق القيمة العادلة حسب رأي المستجوبين، سنقوم بعرض النتائج وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (30.3) يوضح نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	السؤال	نعم	لا
01	هل هناك عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	6	0

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 13

يبين لنا الجدول أعلاه آراء أفراد عينة الدراسة حول مدى وجود عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث أجمع أفراد عينة الدراسة الذين تم إجراء المقابلة معهم على وجود جملة من العوائق اتجاه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر والتي كانت في مقدمة هذه العوائق عدم وجود سوق مالي نشط وفعال مما قد لا يساعد على الدفع بعجلة تطبيق القيمة العادلة بالإضافة إلى جملة من العوائق يتم عرضها منها وفق الآتي:

- قلة المؤسسات المدرجة في البورصة و غياب المؤسسات الكبيرة وعدد كبير منها في الجزائر¹؛
- مفهوم القيمة العادلة يعتمد بشكل كبير على معطيات السوق والسوق الجزائرية ليست طبقا لقانون العرض والطلب وهي تحت تأثير الاحتكار والمضاربة وعدم تحكم الدولة في السوق الموازية غير المنظمة وبالتالي لا يمكن الحكم على القيم والأسعار المتداولة في السوق بأنها عادلة²؛
- غياب نصوص وشروح حول كيفية تطبيق محاسبة القيمة العادلة³؛
- غياب التكوين والتأطير للمحاسبين من طرف الهيئات الوصية حول المعايير وخاصة المتعلقة بالقيمة العادلة⁴؛

¹مقالة شخصية مع السيد: أرزقي محمد العربي الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/19.

²مقالة شخصية مع السيد: عبد الكرم لطرش الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/19 والسيد: حمدي محمد الأمين، الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/24.

³مقالة شخصية مع السيد: بوقرت العربي الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/22.

⁴مقالة شخصية مع السيد: سعيدون أحمد الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/22.

- صعوبة في عملية التقييم وفق القيمة العادلة لأنها معقدة وصعبة لتحديد لها¹؛
وعليه مما سبق من خلال عرضنا لنتائج اختبار الفرضية الرابعة المتعلقة بعوائق تطبيق القيمة العادلة من خلال أداة الاستبانة وأداة المقابلة، نقبل صحة الفرضية التي تنص على أنها توجد عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، وبالتالي يمكن القول أن الفرضية الرئيسية الرابعة محققة وقبول صحتها.

5- اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة: بُعد الإجراءات الفعالة المتخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بالقيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح.

سنحاول في هذا الجانب اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة والتي تنص على:

- **نص الفرضية:** لا توجد هناك إجراءات فعالة متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية للإجابة على التساؤل المتعلقة بمدى الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية الرئيسية الخامسة بالاعتماد على نتائج اختبار المقابلة وبالإضافة إلى القوانين والمراسيم والوثائق المتعلقة بالقيمة العادلة، حيث كانت نتائج المقابلة حول مدى وجود إجراءات فعالة متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح وفق الجدول الآتي:

جدول رقم (31.3) يوضح نتائج مدى وجود إجراءات متخذة من طرف الوزارة حول تطبيق القيمة العادلة

الرقم	السؤال	نعم	لا، غير كافية
01	هل ترون أن الوزارة الوصية اتخذت كافة الإجراءات اللازمة لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح	1	5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم 13

من الجدول رقم (31.3) نلاحظ أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أن الوزارة الوصية لم تتخذ كافة الإجراءات اللازمة تجاه المؤسسات لتعزيز التزامها بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أنها تكتفي بإصدار قوانين غير واضحة ومحملة في مضمونها دون تفصيل، وهذا ما لاحظناه من خلال اطلاعنا على القوانين والمراسيم والوثائق والمتمثلة في:

¹ . مقابلة شخصية مع السيد: سعيدون أحمد الجزائر العاصمة بتاريخ: 2018/07/22.

- القانون 11/07 الصادر في 25/11/2007 المتضمن نظام المحاسبة المالية (SCF)، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، 15 ذو القعدة 1428 هـ الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 م.
- المادة 16 والمادة 18 المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 مايو 2008 م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 22 جمادى الأولى 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م.
- الفقرة 1.112 للقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 الذي يحدد قواعد التقييم المحاسبي ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر في 25/03/2009 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م.
- المواد 14، 15، 16، 23، 24 من النظام رقم 09-08 مؤرخ في 12 محرم 1431 الموافق لـ 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14 الصادرة بتاريخ 25 فيفري 2010.
- وعليه مما سبق يمكن القول أن الفرضية محققة وبالتالي نقبل صحة الفرضية التي تنص على عدم وجود إجراءات فعالة متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح ، ومنه نقول أن الفرضية الرئيسية الخامسة محققة وبالتالي قبول صحة الفرضية.

6- اختبار الفرضية الرئيسية السادسة: بعد فروقات إجابات حسب الخبرة المهنية لآراء أفراد عينة الدراسة.

- نص الفرضية:

$H_0 =$ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية.

$H_1 =$ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية.

سنحاول من خلال هذا العنصر اختبار الفرضية الصفرية للإجابة على التساؤل المتعلقة بالفروقات ذات الدلالة الإحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية، حيث سيتم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على اختبار تحليل التباين الأحادي، الذي يتم الاعتماد فيه على مستوى معنوية 0.05 والذي ستقبل عنده الفرضية الصفرية ويتم رفضها في حالة مستوى المعنوية أقل من 0.05 وقبل استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي، لا بد من توفر شروط استخدام هذا الاختبار وهي أن تكون البيانات كمية (مترية) وأن تكون هناك عشوائية في الاختيار بالإضافة إلى الاستقلالية واعتدالية العينتين وتجانس العينتين.

بالنسبة للشروط الثلاثة الأولى (البيانات كمية، العشوائية، الاستقلالية) لا يمكن اختبارها إحصائيا ويفترض أن تكون محققة أما الشرطين الآخرين (الاعتدالية، التجانس) يتم اختبارهما والتأكد منهما إحصائيا بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS، ولاختبار الشرطين المتعلقين بالاعتدالية والتجانس للفرضية الرئيسية الخامسة نقوم باختبارها وفق العناصر والجداول التالية وهي كما يلي:

1-6- اختبار شرط الاعتدالية: لا بد لنا من اختبار العينة لمعرفة توزيعها والذي سيكون وفق اختبار شايبرو- وليك للاعتدالية للخبرة المهنية وهو موضح في الجدول كما يلي:

الجدول رقم (32.3) يوضح نتائج اختبار شايبرو- وليك للخبرة المهنية

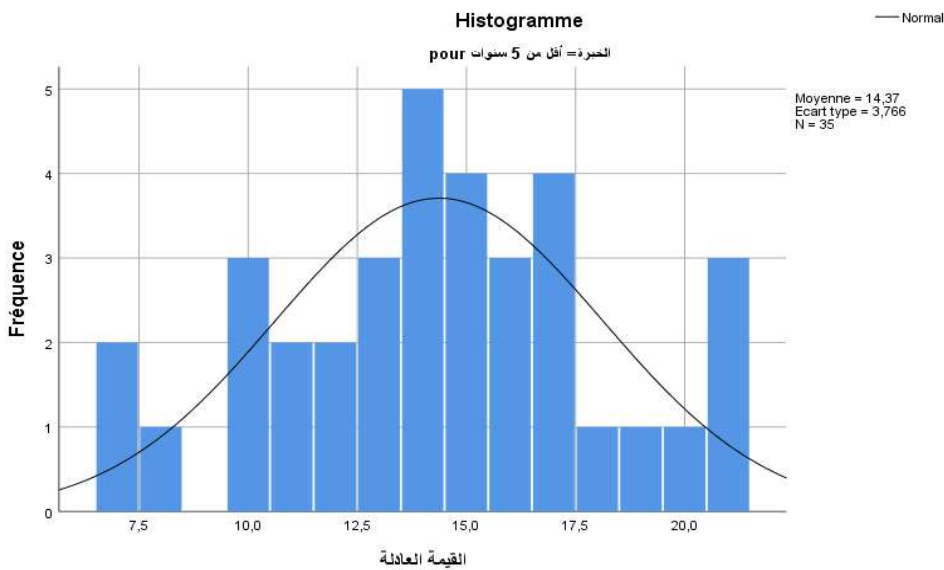
اختبار شايبرو- وليك للاعتدالية			
الفترة	قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى المعنوية sig
أقل من 5 سنوات	0.971	35	0.482
من 5- 10 سنوات	0.960	37	0.203
أكثر من 10 سنوات	0.941	34	0.064

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

من جدول اختبار شايبرو- وليك للاعتدالية للخبرة المهنية نلاحظ ما يلي:

- أن قيم الاختبار لفئة أقل من 5 سنوات خبرة تساوي 0.971 بدرجة حرية 35 عند مستوى معنوية الاختبار $Sig = 0.482$ وهي أكبر من مستوى المعنوية للفرضية الصفرية $\alpha = 0.05$ ومنه يتوفر شرط الاعتدالية كما هو موضح في الشكل التالي:

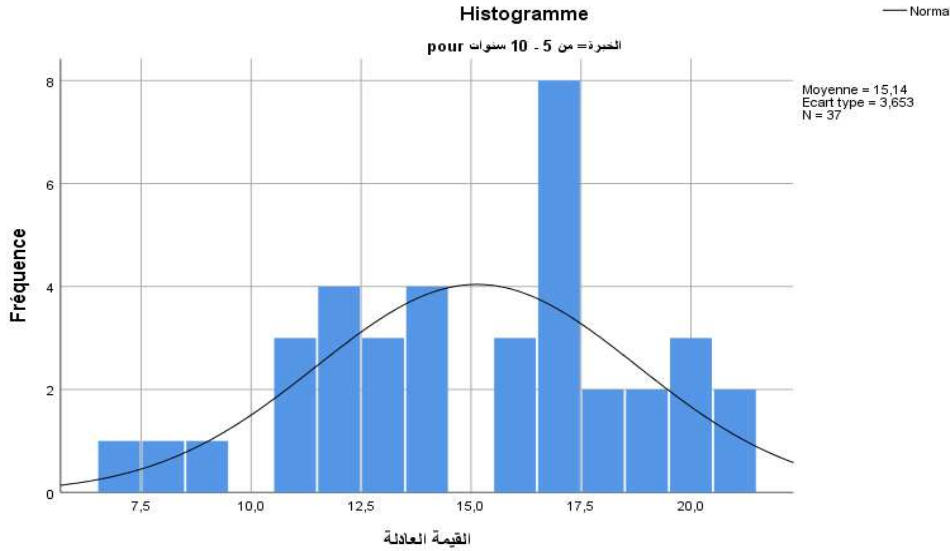
شكل رقم (06.3) يوضح اختبار الاعتدالية لفئة أقل من 5 سنوات خبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

- أن قيم الاختبار لفئة من 5- 10 سنوات خبرة تساوي 0.96 بدرجة حرية 37 عند مستوى معنوية الاختبار Sig = 0.203 وهي أكبر من مستوى المعنوية للفرضية الصفرية $\alpha = 0.05$ ومنه تتوفر شرط الاعتدالية كما هو موضح في الشكل التالي:

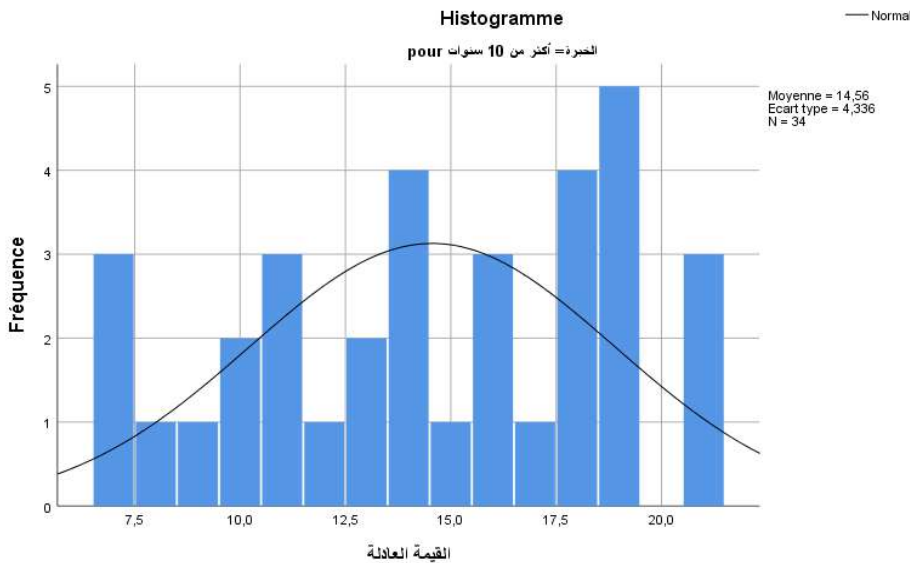
شكل رقم (07.3) يوضح اختبار الاعتدالية لفئة أقل من 5- 10 سنوات خبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

- أن قيم الاختبار لفئة أكثر من 10 سنوات خبرة تساوي 0.941 بدرجة حرية 34 عند مستوى معنوية الاختبار Sig = 0.064 وهي أكبر من مستوى المعنوية للفرضية الصفرية $\alpha = 0.05$ ومنه تتوفر شرط الاعتدالية كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (08.3) يوضح اختبار الاعتدالية لفئة الأكثر من 10 سنوات خبرة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

مما سبق ووفق للنتائج المتحصل عليها يمكن القول أن شرط الاعتدالية للخبرة المهنية محقق ومتوفر في كل فئات الخبرة المهنية.

2-6- اختبار التجانس:

لاختبار التجانس سنستخدم اختبار ليفيني للتجانس كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (33.3) يوضح نتائج اختبار ليفيني للتجانس للخبرة المهنية

اختبار ليفيني للتجانس			
قيم الاختبار	درجة الحرية الأولى	درجة الحرية الثانية	مستوى المعنوية
1.124	2	103	0.329

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

من الجدول يتضح لنا أن قيمة الاختبار تساوي 1.124 بدرجة حرية أولى تساوي 2 ودرجة حرية ثانية تساوي 103 عند مستوى معنوية $\text{Sig} = 0.329$ وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه شرط التجانس محقق ومتوفر.

وبعد تحقق كل الشروط يمكن تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي والجدول التالي يبين نتائج الاختبار:

الجدول رقم (34.3) يوضح نتائج اختبار ANOVA للخبرة المهنية

اختبار ANOVA	
قيم الاختبار F	مستوى المعنوية Sig
0.373	0.690

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 12)

من الجدول نلاحظ أن قيمة الاختبار $F=0.373$ عند مستوى معنوية $\text{Sig}= 0.690$ وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha= 0.05$ ومنه نقبل الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص على أنها لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية.

ثانياً: تحليل الانحدار (نموذج العلاقة بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة)

بعد التطرق إلى أهم النتائج المتوصل إليها حول العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية سنحاول البحث والوصول إلى النموذج الأمثل والذي يبرز أهم العوامل ذات العلاقة الأكثر من بين العوامل الأخرى والتي تعطينا نموذج أكثر قوة من خلال تحديد معادلة النموذج وذلك وفق الخطوات التالية:

1- جودة توفيق النموذج:

سيتم من خلال هذا العنصر الوصول والتعرف على معامل التحديد ومعامل التصحيح المصحح وهي كما يلي وفق الجدول الآتي:

الجدول رقم (35.3) يبين جودة توفيق النموذج

النموذج	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التصحيح المصحح
الأول	0.578	0.334	0.321

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

من الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط بيرسون بين المتغير التابع "القيمة العادلة" والمتغير المستقل "العامل الاقتصادي والقانوني" يساوي 0.578 ومعامل التحديد يساوي 0.334. بمعنى أن المتغير المستقل "العامل الاقتصادي والقانوني" يستطيع تفسير بما يقارب 33.4 % من تغيرات المتغير التابع "القيمة العادلة" والباقي تفسره متغيرات أخرى، في حين كانت قيمة معامل التصحيح المصحح تساوي 0.321.

2- اختبار المعنوية الكلية للنموذج:

من أجل معرفة معنوية النموذج الكلية نستخدم الجدول التالي:

جدول رقم (36.3) يوضح المعنوية الكلية للنموذج

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية
الانحدار	532.452	2	266.226	25.823	0.00
البواقي	1061.887	103	10.310		
الكلية	1594.340	105			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

من الجدول نلاحظ أن مجموع مربعات الانحدار تساوي إلى 532.452 بدرجة حرية 2، وبمتوسط مربعات الانحدار تساوي 266.226، وأما مجموع مربعات البواقي يساوي 1061.87 ودرجة حرية 103، وبمتوسط مربعات البواقي يساوي 10.310، كما نلاحظ أن قيمة الاختبار F تساوي 25.832 عند مستوى معنوية اختبار $Sig = 0.00$ وهي أصغر من مستوى معنوية $\alpha = 0.05$ ومنه النموذج معنوي (حقيقي).

3- اختبار المعنوية الجزئية لمعالم النموذج: من أجل اختبار المعنوية الجزئية للنموذج أي أنه حقيقي أو مزيف

نستخدم الجدول التالي:

الجدول رقم (37.3) يوضح المعنوية الجزئية للنموذج

النموذج	المعامل B	قيمة T	مستوى المعنوية
الثابت	4.345	2.876	0.005
العامل الاقتصادي	0.423	3.735	0.000
العامل القانوني	0.230	2.427	0.017

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

يمكن تلخيص نتائج الجدول في النقاط التالية:

- بالنسبة للثابت: من الجدول نلاحظ أن المعامل الثابت يساوي 4.345 بقيمة اختبار T المحسوبة تساوي 2.876 عند مستوى معنوية $Sig = 0.005$ وهي أصغر من مستوى معنوية 0.05 ومنه معامل الثابت معنوي.
 - بالنسبة لمتغير "العامل الاقتصادي": من الجدول نلاحظ أن معامل العامل الاقتصادي يساوي 0.423 بقيمة اختبار T المحسوبة التي تساوي إلى 3.735 عند مستوى معنوية $Sig = 0.000$ وهي أصغر من مستوى معنوية 0.05 ومنه معامل العامل الاقتصادي معنوي.
 - بالنسبة لمتغير "العامل القانوني": من الجدول نلاحظ أن معامل العامل القانوني يساوي 0.230 بقيمة اختبار T المحسوبة التي تساوي إلى 2.427 عند مستوى معنوية $Sig = 0.017$ وهي أصغر من مستوى معنوية 0.05 ومنه معامل العامل القانوني معنوي.
- ومنه نستنتج أن المعنوية الجزئية للنموذج متوفرة.

4- مدى توفر شروط الطريقة المستخدمة في تقدير الانحدار: (طريقة المربعات الصغرى)

4-1- اختبار إعتدالية البواقي: من أجل اختبار إعتدالية البواقي للنموذج نستخدم الجدول التالي:

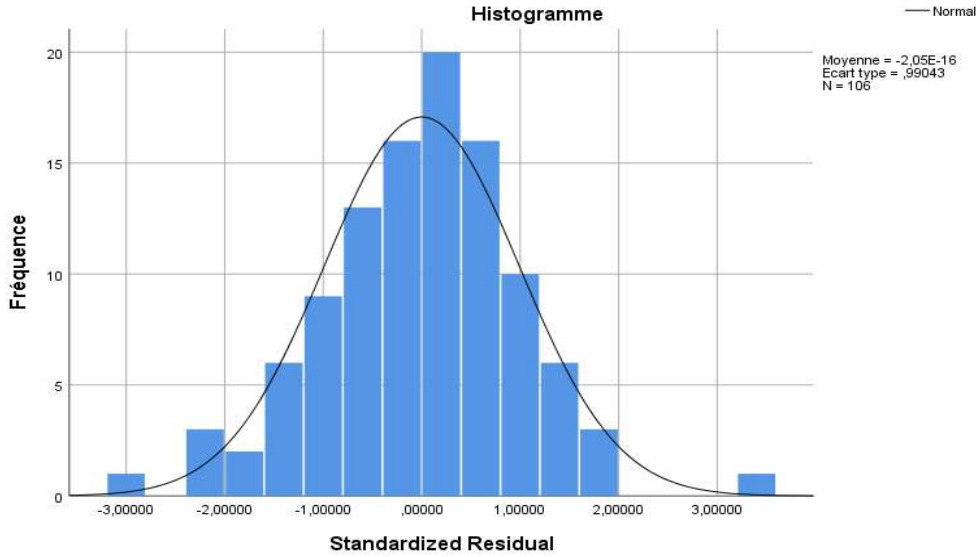
الجدول رقم (38.3) يوضح اختبار إعتدالية البواقي

اختبار شايفرو-ويليك			
قيمة الاختبار	درجة الحرية	مستوى معنوية الاختبار sig	
0.988	106	0.480	البواقي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

من الجدول رقم (38.3) نلاحظ أن قيمة الاختبار لـ شايبرو - ويليك للاعتدالية مساوي لـ 0.988 بدرجة حرية 106 عند مستوى معنوية Sig = 0.480 ومنه المعنوية أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه البواقي تتوزع توزيع طبيعي (الإعتدالية محققة) والشكل التالي يوضح إعتدالية البواقي كما يلي:

الشكل رقم (09.3) يوضح التوزيع الطبيعي للبواقي

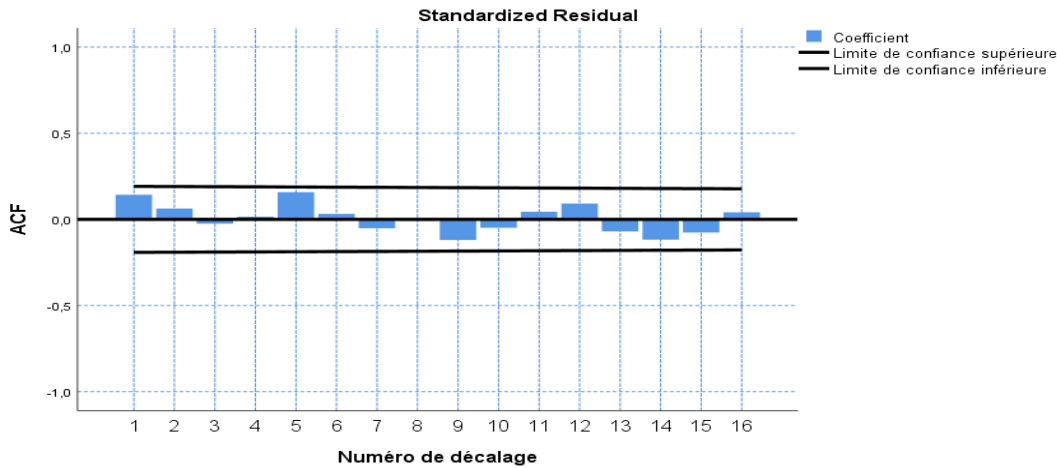


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

2-4- إختبار الاستقلال الذاتي للبواقي:

ترجع أهمية دراسة الارتباط الذاتي للبواقي في تحليل الانحدار إلى أن وجود هذا الارتباط من شأنه أن يجعل قيمة التباين المقدر للخطأ يكون بأقل من قيمته الحقيقية وبالتالي فإن قيمة إحصائيات الاختبار التي تعتمد على هذا التباين مثل (T) و (F) و (R^2) تكون أكبر من قيمتها الحقيقية مما يجعل القرار الخاص بجودة توفيق النموذج قرار مشكوك في صحته.

شكل رقم (10.3) يوضح دالة الارتباط الذاتي للبواقي



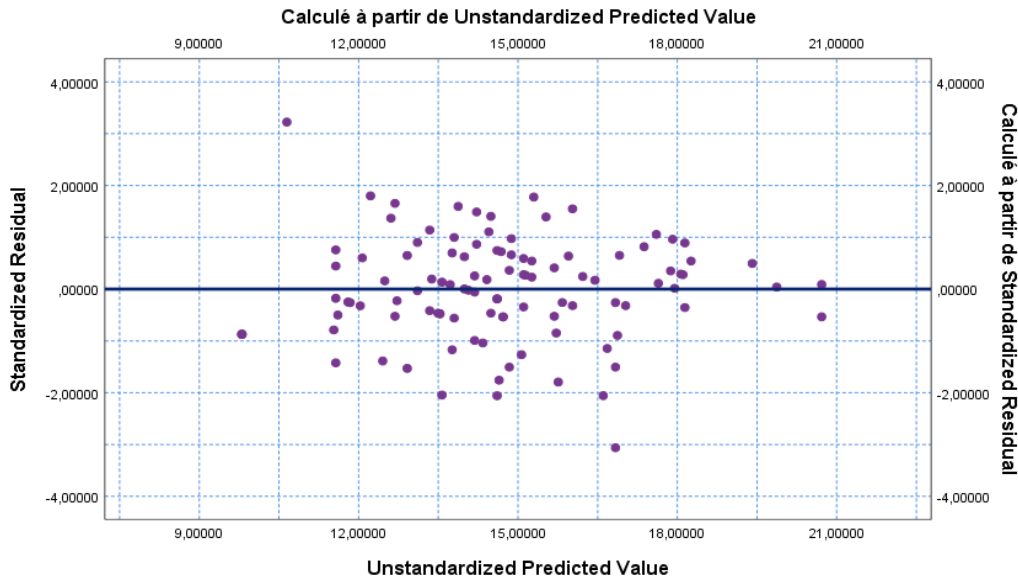
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

من الشكل رقم (10.3) والذي يوضح دالة الارتباط الذاتي للبواقي نلاحظ أن جميع معاملات الارتباط الذاتي للبواقي محصورة في مجال الثقة مما يعني توفر الاستقلال الذاتي للبواقي.

3-4- تجانس البواقي:

إن عدم ثبات التباين في نموذج الانحدار من شأنه أن يترتب عليه نفس الآثار المترتبة في حالة وجود ارتباط ذاتي بين البواقي، حيث تكون الأخطاء المعيارية مقدرة بأقل من قيمتها الحقيقية وبالتالي تصبح هذه التقديرات متحيزة الأمر الذي يجعل نتائج الاستدلال الإحصائي مشكوك في صحتها. وعليه سنحاول معرفة مدى درجة تجانس البواقي من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (11.3) يوضح درجة تجانس البواقي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

من خلال الشكل رقم (11.3) نلاحظ أن شكل انتشار البواقي المعيارية مع القيم الاتجاهية للمتغير التابع يظهر من الانتشار أن التوزيع عشوائي وهو ما يعني تجانس البواقي.

5- خلاصة النموذج:

من خلال هذه الخلاصة سنحاول التوصل إلى النموذج الأمثل بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة وذلك بتحديد معادلة الانحدار التالية:

جدول رقم (39.3) يوضح معادلة النموذج بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي والقانوني

النموذج	جودة التوفيق		اختبار المعنوية الكلية	اختبار المعنوية الجزئية	مدى توفر شروط الطريقة المستخدمة		
	AD R- DEUX	R- DEUX			الاختبار التجانس	الاستقلال الذاتي للبواقي	الإعتدالية
	0.321	0.334	محققة	محققة	محققة	محققة	محققة
معادلة النموذج	$= 4.345 + 0.423 x + 0.230 y$ مستوى تطبيق القيمة العادلة حيث x يمثل العامل الاقتصادي و y يمثل العامل القانوني						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS (أنظر الملحق رقم 11)

يبين لنا الجدول أعلاه معادلة النموذج بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعامل الاقتصادي والعامل القانوني، حيث نلاحظ أن معامل العامل الاقتصادي يقدر بـ 0.423 ومعامل العامل القانوني يقدر بـ 0.230 بالإضافة إلى أن كل الشروط المتعلقة بالنموذج محققة وبالتالي يمكن القول أن درجة التنبؤ وفق هذا النموذج مقبولة ويمكن التنبؤ به على المدى القصير والمتوسط.

المطلب الثاني: مناقشة النتائج

في هذا المطلب سيتم مناقشة وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محاور الاستبانة إضافة إلى دراسة وتقييم رؤية الأكاديميين والمهنيين لهذه المحاور، حيث قسم هذا المطلب إلى أربعة فروع، الفرع الأول يناقش نتائج واقع تطبيق القيمة العادلة والفرع الثاني يناقش نتائج واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية أما الفرع الثالث يهدف إلى دراسة طبيعة العلاقة بين العوامل المؤسسية وتطبيق القيمة العادلة، وفيما يخص الفرع الرابع فقد تناول عوائق تطبيق القيمة العادلة، أما الفرع الخامس فقد خصص لمناقشة أهم الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية اتجاه تطبيق القيمة العادلة، وأخيراً دراسة وتقييم فروقات الإجابات لأفراد عينة الدراسة لتطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية.

الفرع الأول: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

من خلال عرض النتائج والتحليلات المتوصل إليها ووصفها والمتعلقة بواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب رؤية أفراد عينة الدراسة في المطلب السابق، يتسنى لنا في هذا العنصر مناقشة هذه النتائج وتفسيرها، حيث نرى أن أفراد عينة الدراسة يرون أن مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية متوسطة، وقد يرجع السبب في ذلك إلى شقين:

أولاً: متعلقة بالأصول والخصوم المالية:

يرى أفراد عينة الدراسة أن غالبية المؤسسات المالية تطبق القيمة العادلة بالنسبة للأصول والخصوم المالية وتقوم بإدراجها وتقييمها بالقيمة العادلة وفق للنصوص والتشريعات، وكذا التنظيمات والتعليمات المعمول بها والصادرة عن بنك الجزائر الذي يوضح بشكل مفصلا كيفية الإدراج والتقييم وشروطه والطرق والوسائل المستخدمة في عملية التقييم، وهذا ما أشارت إليه (دراسة أدام حديدي).

ثانياً: متعلقة بباقي الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات:

يرى أفراد عينة الدراسة أن النظام المحاسبي المالي أعطى للمؤسسات الحرية في طريقة الإدراج والتقييم، والمؤسسات ليست مجبرة على تطبيق طريقة على حساب أخرى إلا انه لا بد من الإشارة إلى طريقة التقييم المتبعة في الملاحق، مما دفع ببعض المؤسسات إلى إتباع طريقة التكلفة التاريخية وتجنب إتباع طريقة القيمة العادلة لسهولة استخدام التكلفة التاريخية والناجمة عن التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني وفي ظل الظروف الحالية للبيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما توصلت إليه عدة دراسة سابقة منها: (دراسة محمد زرقون وآخرون، مخلوفي نعيمة، هشام شلغام، محمد سفير وآخرون)

الفرع الثاني: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لواقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية

في هذا الفرع سيتم التطرق إلى واقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال مناقشة النتائج المتوصل إليها بخصوص هذا العنصر في المطلب السابق، والتعرف على مدى ملائمة كل من البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية اتجاه تطبيق القيمة العادلة وذلك عبر مناقشة كل بيئة على حدا وفق الآتي:

أولاً: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة

تشير نتائج الدراسة حول مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة الاقتصادية غير ملائمة نوعا ما في الوقت الحالي لتطبيق القيمة العادلة، أي أن المناخ الاقتصادي لا يساعد على تطبيق القيمة العادلة ولا يوفر المقومات اللازمة لتطبيقها بالشكل الكافي، وقد يعود السبب في ذلك وفي المقام الأول ضعف السوق المالي الجزائري وعدم وجود سوق مالي نشط وفعال مما قد لا يساعد على الدفع بعجلة تطبيق القيمة العادلة، وذلك لأن دور البورصة مهم في تطبيق القيمة العادلة ولكن دورها غائب ومنعدم في البيئة الاقتصادية الجزائرية وأصبحت هيكل بدون روح، حيث نجد أن هناك عدد قليل من المؤسسات المدرجة فيها في حين غياب أكبر المؤسسات وعدد كبير منها في الجزائر، كما أن هناك ضعف من قبل المستثمرين المتواجدين والمقبلين على البورصة، حيث أن هذين العنصرين لهم أهمية بالغة في زيادة نشاط

سوق المال إذ يمكن القول أن دخول المؤسسات والمتعاملين الاقتصاديين وكذا المستثمرين وزيادة عددهم سيكون لهم الأثر البارز على بورصة الجزائر ونشاطها مما قد يؤثر ويساعد بشكل إيجابي على تطبيق القيمة العادلة، كما أن دخول المؤسسات للبورصة قد يضيف نوع من الشفافية لقوائمها المالية مما قد يجلب المستثمرين، ومن ناحية أخرى نلاحظ عدم تحكم الدولة في السوق الموازية غير المنظمة مما جعل السوق الجزائرية ليست طبقا لقانون العرض والطلب وأصبحت تحت تأثير الاحتكار والمضاربة في أغلب معروضاتها وبالتالي لا يمكن الحكم على القيم والأسعار المتداولة في السوق بأنها عادلة لأنها حددت تحت هذه التأثيرات، كما أن المعلومات المنشورة عن الاقتصاد الجزائري فقدت شيء من المصداقية بسبب ارتفاع معدلات التضخم من جهة ومن جهة أخرى يعترها شيء من الغموض، بالإضافة إلى غموض التوجه الاقتصادي الجزائري، ومن ناحية أخرى نلاحظ أن تطبيق المعايير لا يستجيب مع الواقع حيث لا توجد مرونة بين المعايير وبين الواقع الاقتصادي لان هذه المعايير تتطلب تحضير على كافة الأصعدة، وعليه يمكن القول أن البيئة الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي ليست ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة وهذا ما أشارت إليه جملة من الدراسات السابقة (مسعود بوخالفي، مريم باي، رفيقة صغراوي، محمود عبد الفتاح، وليد شحاتة محمد قاسم، صافي فلوح... الخ) وذلك لان هذا المفهوم يعتمد بشكل كبير على معطيات السوق وبالتالي فإن هذا العامل بالنسبة لي مهم ويؤثر بشكل مباشرة على تطبيق هذا المفهوم.

ثانيا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة

كانت نتائج مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في المطلب السابق غير ملائمة نوعا ما حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، وقد يرجع السبب في ذلك وبالدرجة الأولى إلى المستوى التعليمي المتدهور لدى غالبية مجتمع البيئة الجزائرية على جميع المستويات والمجتمع المحاسبي بالخصوص، إذ كان هو السبب في عدم دفع بالبيئة المحاسبية إلى الأمام، زد على ذلك عدم وجود تكوين جيد في مجال المحاسبة والمحيط الجامعي أيضا أصبح لا يكون ويشجع على التكوين السليم والجيد، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وبشكل أدق قد يرجع السبب أيضا في نقص الوعي الثقافي بمفهوم القيمة العادلة إلى أن المحاسب (أصحاب المكاتب الخاصة) في الجزائر في أغلب الأحيان هو من يقوم بتكوين نفسه باجتهد شخصي، مما قد لا يكون له الإطلاع الكافي حول هذا المفهوم وبشكل معمق ولكن يكون بشكل نسبي، بالإضافة إلى غياب المعرفة الكافية للمفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية وتطبيقها، كما أن بعض المؤسسات تقوم ببرمجة دورات تكوينية لتكوين وتأطير ومتابعة الكوادر المهنية في مجال المحاسبة ومستجدات المعايير المحاسبية والقيمة العادلة بالخصوص، ولكن تطبيق المعلومات المتحصل عليها في الدورات التكوينية يبقى هو الإشكال، وبالتالي تبقى هذه المعلومات رهينة الذهن ما لم تجسد على أرض الواقع، هذه جملة من الأسباب المتوصل إليها قد تم الإشارة إليها في بعض الدراسات السابقة على غرار دراسة (أسامة عمر جعارة، فارس بن يدير).

ثالثا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة

أفرزت نتائج الدراسة على أن أفراد عينة الدراسة يرون أن البيئة القانونية غير ملائمة نوعا ما في الوقت الحالي لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، أي أن البيئة القانونية لا تساعد وتسهل بالشكل الكافي لتطبيق القيمة العادلة، وقد يعزى السبب في ذلك إلى جملة من الأسباب لعل أهمها أن القوانين الصادرة عن المشرع الجزائري فيما يخص القياس والإفصاح بالقيمة العادلة غير واضحة بالشكل اللازم، وذلك لأن المشرع يقوم بإصدار مرسوم ويشير إلى شرح المرسوم وكيفية تطبيقه عن طريق تنظيمات وتعليمات ستتع لاحق إلا أن هذه التنظيمات والتعليمات المتعلقة بالقيمة العادلة لا تصدر أو تأتي متأخرة جداً دون توضيح كاف، وللإشارة فقط أن موضوع تطبيق النظام المحاسبي عند تبني هذا النظام المحاسبي المالي وتطبيقه كان من بين الأهداف هو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية إلا أن هذه المعايير تتطلب شرح لكيفية التطبيق وهذا ما لم يتم إعداده وتميئته من طرف المجلس الوطني المحاسبي حسب البيئة المحاسبية الجزائرية، إذ أن النظام المحاسبي المالي وضع المعايير المحاسبية ولكن نصوص التطبيق لا توجد إلى يومنا هذا، مما جعل العديد من المؤسسات عند محاولتها لتطبيقها هذه المعايير تجد نفسها أمام طريق مسدود، ومن بين الأسباب أيضا عدم وجود مرونة بين القوانين (القانون الجبائي والتجاري) والنظام المحاسبي المالي، وعلى هذا الأساس نجد أن المؤسسات لا زالت إلى يومنا هذا تراعي في محاسبتها إلى الجانب الجبائي وتأخذ بعين الاعتبار وبالغ الاهتمام، أي أن قوائمها المالية يتم إعدادها من أجل تسوية الوضعية الجبائية لدى مصلحة الضرائب لا غير مما دفع بالمؤسسات الاقتصادية إلى الاكتفاء بإصدار القوائم المالية فقط لأموال إدارية والتزامات اتجاه إدارة الضرائب، هذه النتائج نجدها تتوافق مع بعض نتائج الدراسات السابقة مثل دراسة (عماد حسني محمد زهران، زغدار أحمد وآخرون).

رابعا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة

من خلال النتائج المتحصل عليها في المطلب السابق والخاص برؤية أفراد عينة الدراسة حول مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة والتي كانت تشير في الوضع الحالي إلى أن البيئة غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة، وهذا النتيجة قد تكون لعدة أسباب يمكن حصرها في سبب رئيسي ومحوري هو أن المؤسسات الجزائرية لا تملك الإمكانيات المهنية الكافية للقيام بعملية القياس والتقييم وفقا للقيمة العادلة وبشكل سليم، نظراً لصعوبة جمع المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة وكذا صعوبة تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، ضف إلى ذلك الكوادر المهنية لازالت غير مؤهل بالشكل اللازم الذي يسمح بقياس القيمة العادلة بفعالية وهذا ما أشارت إليه دراسة (باهية زعيم، منير عبد الله أحمد عبد الله)، كما أن البيئة المهنية رغم تبني النظام المحاسبي المالي لازالت إلى يومنا هذا في ممارستها المحاسبية عند البعض

منهم (المحاسبين) نجد صعوبة في تغيير العادات والأعراف المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني، ومن جهة أخرى نجد أيضاً أن التأهيل العلمي والعملية لمكاتب المحاسبة غير كافي حول مفهوم القيمة العادلة.

الفرع الثالث: دراسة وتقييم طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) المؤثرة على ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة

تمت دراسة طبيعة العلاقة في المطلب السابق بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية وكانت نتيجة الدراسة تشير إلى وجود علاقة طرية موجبة ومتوسطة بينهما، حيث كانت جل العوامل المؤسسية غير ملائمة نوعاً ما لتطبيق القيمة العادلة، وهذا ما قد جعل تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية متوسطة، وقد يعود السبب في ذلك إلى أن هذه العوامل لم تكن مهينة بالشكل الكافي لتطبيق القيمة العادلة، حيث أن البيئة الاقتصادية الجزائرية تفتقر إلى سوق مالي نشط وهذا ما أشارت إليه دراسة (elalia tahri، العربي قزون، ... الخ)، بالإضافة إلى عدم إمكانية الحكم على القيم والأسعار المتداولة في السوق بأنها عادلة لأنها حددت تحت تأثير الاحتكار، كما أن المعلومات المتعلقة بالسوق يعترضها بعض الغموض والشكوك في مصداقيتها وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها كلياً بالأساس، وفيما يخص البيئة القانونية نجد أن حرية استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بالإضافة إلى وجود بعض القيود حول استخدامها من طرف قوانين أخرى، قد أدى إلى عدم تفضيلها واستخدامها من بعض أفراد المجتمع المحاسبي، زد على ذلك كما أشرنا سابقاً نقص الشروح الخاصة بالقوانين الصادرة عن تطبيق القيمة العادلة، أما بالنسبة للعامل الثقافي والمهني قد يكمن السبب في طبيعة العلاقة مع تطبيق القيمة العادلة في عدم وجود الاطلاع الكافي للمجتمع المحاسبي لجوانب مفهوم القيمة العادلة وكذا غياب المعرفة الكافية للمفاهيم المتعلقة بالمعايير المحاسبية وتطبيقاتها، بالإضافة إلى وجود تباين بين أفراد المجتمع المحاسبي في رغبتهم لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، والذي جاء بدافع صعوبة الحصول على المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة وارتفاع تكلفتها في حالة اللجوء إلى خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي مقارنة بالتكلفة التاريخية.

كما أن العوامل المؤسسية تؤثر في تطبيق القيمة العادلة وبدرجات متفاوتة حسب النموذج المتوصل إليه، وهذا ما أشارت إليه دراسة (kennedy و constancio zamora)، حيث كلما زاد الاهتمام بهذه العوامل وتحسينها زادت إمكانية تطبيق القيمة العادلة بشكل صحيح، إذ نجد العامل الاقتصادي الأكثر تأثيراً في تطبيق القيمة العادلة حسب النموذج الأمثل الذي تم التوصل إليه فيما يخص أكثر العوامل تأثيراً على تطبيق القيمة العادلة وبالتالي فإن هذا العامل بالنسبة لي مهم ويؤثر بشكل مباشرة على تطبيق هذا المفهوم، وقد يرجع السبب في ذلك إلى أن مفهوم القيمة العادلة يعتمد على معطيات السوق بدرجة أكبر، وكذا المعلومات ذات المصدقية المتعلقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل المؤسسات الاقتصادية بالإضافة إلى المعلومات المنشورة عن الاقتصاد من طرف الهيئات الرسمية.

ونجد العامل القانوني في المرتبة الثانية من حيث التأثير على تطبيق القيمة العادلة مقارنة ببقية العوامل، حيث قد يؤثر هذا العامل على تطبيق القيمة العادلة وذلك من خلال مساهمة القوانين والتشريعات الوطنية في إلزامية استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، كما أن إلمام المشرع بجميع الجوانب المتعلقة بالقياس والإفصاح والآثار المترتبة عنه سيكون له الأثر البارز على سهولة تطبيق هذا المفهوم، زد على ذلك كلما زادت المرونة بين النظام المحاسبي المالي وبقية القوانين (القانون التجاري والجبائي) سيحسن من تطبيق القيمة العادلة بشكل أكبر.

أما فيما يخص بقية العوامل (العامل الثقافي والعامل المهني) نجد كلاهما يؤثر على تطبيق القيمة العادلة حسب النموذج ورؤية أفراد عينة الدراسة، فالتكوين الجيد والممنهج حول المعايير المحاسبية والقيمة العادلة بالخصوص وممارستها يمكن المجتمع المحاسبي من زيادة معرفته حول مفهوم القيمة العادلة، وللإشارة فقط أن هذه العوامل (الاقتصادي، الثقافي، القانوني، المهني) فيما بينها تؤثر في بعضها البعض بحيث يكمل الواحد منهم الآخر.

الفرع الرابع: دراسة وتقييم عوائق تطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة

سنناقش في هذا الفرع نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، حيث يمكن القول أن مجمل العوائق التي تم التوصل إليها باستخدام أداتي الاستبيان والمقابلة تنحصر في أربعة عوائق رئيسية ممثلة في عوائق اقتصادية من أهمها عدم وجود سوق مالي نشط وهذا ما أشارت إليه دراسة (أبو ريشة خالد عريج عايد، عادل حسن وآخرون، سليمان بلعور وآخرون... الخ) وضعف بيئة الأعمال وسبل تطورها، وعوائق قانونية ممثلة في عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح من خلال سن نصوص قانونية ملزمة بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي بالإضافة إلى عدم مرونة هذه القوانين، وعوائق ثقافية ممثلة في نقص ادراك المجتمع المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية وانخفاض المستوى التعليمي في هذا المجال وغياب الدور الفعال للهيئات والمنظمات في مجال المحاسبة لتوجه نحو تطبيق القيمة العادلة، وعوائق مهنية ممثلة في عدم وجود رغبة واضحة من طرف المهنيين لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح لصعوبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و القيمة العادلة على أرضية الواقع لعدم توفر المناخ الكافي لتطبيق القيمة العادلة وعدم وجود الكفاءة المؤهلة من الكوادر المهنية لقياسها بفعالية والتعود على الممارسة المحاسبية بالتكلفة التاريخية في عملية القياس والإفصاح المحاسبي وسهولة استخدامها.

الفرع الخامس: دراسة وتقييم الإجراءات المتخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح. حسب آراء أفراد عينة الدراسة

تناولنا في المطلب السابق نتائج متعلقة بدرجة الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية ومدى كفايتها لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، وكانت نتائج الدراسة لهذا العنصر تشير إلى عدم وجود إجراءات كافية وفعالة متخذة من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، لعدة أسباب على أهمها قلة وغياب نصوص التطبيق التي ساهمت في عدم تطبيق المعايير بالشكل المطلوب، إذ أن الكثير من المؤسسات تشتكي من المجلس بخصوص عدم الرد على الأسئلة المطروحة حول تطبيق المعايير ومن بينها القيمة العادلة حيث يتم الرد أحيانا وفي الغالب لا يتم الرد، ومن جهة أخرى عدم وجود تعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة و الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من أجل تحضير نصوص التطبيق وطريقة العمل للمعايير للنهوض بالمحاسبة في الجزائر، بالإضافة إلى عدم مساهمة الوزارة الوصية بالشكل الكافي في تكوين وتأطير ومتابعة المحاسبين من حين لآخر، حيث هذه الأخيرة تقوم ببعض الدورات التكوينية للمحاسبين المهنيين إلا أنها شحيحة فيما يخص المعايير المحاسبية والقيمة العادلة ومستجداتها، كما أن برمجة هذه الدورات تكون في أوقات غير مناسبة في أغلب الأوقات تزامنا مع نهاية السنة وبالتالي لا يمكن لبعض المحاسبين الحضور لهذه التربصات والدورات إضافة إلى ذلك عدم الإعلام المسبق لهذه التربصات، وللإشارة فقط أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالشكل اللازم في الجزائر يؤدي إلى إلزامية كشف حركة رؤوس الأموال بالنسبة للمستثمرين والمؤسسات ويعزز من وجود الهيئات الرقابية ويفعل دورها مما يعزز من الشفافية وهذا ما قد لا يساعد الكثير من أصحاب رؤوس الأموال في الجزائر، وعليه ضرورة إيجاد هيئة مستقلة وذات مصداقية وكفاءة علمية ومهنية وذو خبرة عالية تقوم بتحديد القيمة العادلة بشكل دوري ودون تحت أي تأثير داخلي أو خارجي.

الفرع السادس: دراسة وتقييم فروقات الإجابات أفراد عينة الدراسة لتطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة

المهنية:

من خلال النتائج المتوصل إليها حول رؤية أفراد عينة الدراسة حول تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، سنحاول في هذا الجانب دراسة وتقييم فروقات الإجابات حسب الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة وتفسير مدى وجود اختلافات ذات دلالة إحصائية من عدمها، حيث كانت نتيجة الدراسة تشير إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية، وقد يرجع السبب في هذا الأمر إلى أن جميع أفراد العينة تدرك أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير جاهزة بالشكل الكافي من حيث العوامل اللازمة لتطبيق القيمة العادلة، كما أن هذه الظروف غير مساعدة على تطبيق القيمة العادلة كان لها الدور الأكبر في وجود عدة عوائق تحول دون استخدام القيمة العادلة بشكل سليم.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة حيث أجريت الدراسة الميدانية على عينة ممثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال الاختصاص وكذا المؤسسات الاقتصادية والمالية وشركات التأمين لمعرفة مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى معرفة مدى ملائمة العوامل المؤسسية للتطبيق للقيمة العادلة وطبيعة العلاقة فيما بينهما، والتعرف على أهم المعوقات التي تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة، والإطلاع على أهم الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية، وقد أبرزت الدراسة الميدانية جملة من النتائج يمكن حصرها فيما يلي:

- مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية متوسطة حسب رؤية أفراد عينة الدراسة؛
- البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح حسب رؤية أفراد عينة الدراسة؛
- هناك علاقة طرية موجبة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية أي أن العوامل المؤسسية تؤثر في تطبيق القيمة العادلة؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن هناك جملة من العوائق الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية التي تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح؛
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن الإجراءات المتخذة من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي غير كافية؛
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية؛

الختامة

تناولت الدراسة أحد أهم المواضيع المحاسبية في مجال القياس المحاسبي والأكثر جدلا على المستويين المحلي والدولي ألا وهو القياس المحاسبي بالقيمة العادلة، إذ يعتبر القياس المحاسبي أحد أهم الممارسات المحاسبية والتي لها تأثير على جودة القوائم المالية، وبالتالي أصبح أكثر من ضرورة بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في اختيار طرق وبدائل القياس المحاسبي، وهذا من أجل معالجة العمليات والأحداث المالية والاقتصادية للمؤسسة بهدف أن تعكس جوهرها الحقيقي بموضوعية وموثوقية، ومن ثم إعداد قوائم مالية تتمتع بالجودة المنشودة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

في ظل هذه المعطيات نجد أن نموذج القياس بالقيمة العادلة يتطلب تطبيقه توفر جملة من الظروف والبيئة المناسبة لتطبيقه من أجل الحصول على نتائج أفضل وتحقيق الهدف المنشود من جراء تطبيق هذا النموذج. وعليه من خلال معالجتنا لموضوع الدراسة والمتمثل في العوامل المؤسسية وتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حاولنا دراسة إشكالية مدى تأثير هذه العوامل على تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي كان الهدف منها معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة وكذلك مدى ملائمة هذه العوامل من خلال توفير البيئة المناسبة للتطبيق من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، بالإضافة إلى معرفة أي العوامل الأكثر تأثيراً في عملية التطبيق.

وبناء على الأهداف المرجو تحقيقها من هذه الدراسة، و بالاعتماد على الفرضيات المتعلقة بإشكالية الدراسة، تم تناول هذا الموضوع من خلال دراسة العناصر الرئيسية التي تضمنتها فصول البحث؛ منها فصل واحد (01) نظري تضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة حيث خصص الفصل الأول لدراسة الأسس والأدبيات النظرية للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة، وفصلين (02) تطبيقيين يتضمنان الجانب العملي والتطبيقي للبحث، إذ خصص الفصل الثاني لدراسة وتحليل الدراسات التي تناولت موضوع القياس بالقيمة العادلة وذلك من خلال الوقوف على الدراسات المرتبطة بالموضوع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة منها ما هو باللغة العربية ومنها ما هو باللغة الأجنبية، كما تم إبراز خصوصية ومميزات الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة.

بينما الفصل الثالث فتناول دراسة تطبيقية ميدانية تهدف من خلالها معرفة نتائج تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث عالجنا ذلك في مبحثين (02)، من خلالها تم عرض مقدمة وجيزة للإطار العام للدراسة الميدانية و وصفا للطريقة والأدوات المستخدمة في القيام بهذه الدراسة بهدف الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، أما فيما يخص المبحث الثاني فقد تم التعرض إلى نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها وتفسير النتائج والبيانات المتحصل عليها وعرض

النموذج المقترح والمتوصل إليه فيما يخص العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة وذلك باستخدام جملة من الطرق والأساليب التحليلية.

وقد أشارت الدراسة النظرية إلى أن تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفير البيئة المناسب والمناخ الملائم لها، وأشارت أيضا إلى أن من بين أهم العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة هو العامل الاقتصادي والثقافي والقانوني والمهني، ومن ناحية أخرى قامت الجزائر بتبني محاسبة القيمة العادلة من خلال النظام المحاسبي المالي في ظل الإصلاحات المحاسبية لمواكبة التطورات الاقتصادية الدولية، إلا أن هذا التطبيق بقي مرهونا على مدى توفر البيئة الملائمة حسب رؤية أفراد عينة الدراسة، حيث أن هذه البيئة والتي تتكون من مجموعة عوامل كان لها الأثر البارز على مستوى تطبيق القيمة العادلة.

أولا: عرض نتائج اختبار الفرضيات:

1- نتائج الفرضية الأولى:

بالنسبة لنتائج الفرضية الأولى والمتمثلة في مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية متوسط، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن اتجاه محايد بمتوسط حسابي 2.10 وانحراف معياري قدره 0.259، وهذا ما يعني أن واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يبقى متوسط من وجهة نظر الباحثين، ومنه يمكن القول أن مستوى تطبيق القيمة العادلة متوسط في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي:

- يتم إدراج وتقييم حسابات الأصول والخصوم المالية وفق القيمة العادلة؛
- المؤسسات الاقتصادية لها الحرية في طريقة الإدراج والتقييم لبعض عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة؛

2- نتائج الفرضية الثانية:

بالنسبة لنتائج الفرضية الثانية والمتمثلة في العوامل المؤسسية (الاقتصادية، الثقافية، القانونية، المهنية) غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العوامل مساويا لـ 1.96 وانحراف معياري قدره 0.145 وهذا ما يشير إلى تركز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار محايد أي أن أفراد المجتمع المحاسبي يرون أن البيئة ككل غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة، ومنه يمكن القول أن البيئة الاقتصادية والثقافية والقانونية والمهنية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي والإفصاح، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي:

- افتقار البيئة المحاسبية الجزائرية إلى إدراك لمفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي يعتريه؛
- ضعف في التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة؛
- ضعف السوق المالي الجزائري والذي يعتبر سوقاً مناسباً لتطبيق القيمة العادلة؛
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير مهيئة بالشكل اللازم لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- عدم مساهمة القوانين والتشريعات بالشكل الكافي في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- صعوبة جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة؛

3- نتائج الفرضية الثالثة:

بالنسبة لنتائج الفرضية الثالثة والمتمثلة في توجد علاقة ارتباطية طردية قوية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، فقد تم إثبات صحة الفرضية وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لمعرفة طبيعة العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، وكانت تشير نتائج الدراسة عند مستوى معنوية $\text{Sig} = 0.00$ الى أن معامل الارتباط بيرسون بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية أصغر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نرفض الفرضية الصفرية H_0 ونقبل الفرضية البديلة H_1 التي تنص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية، ومنه يمكن القول أن طبيعة العلاقة بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية موجبة أي أن العوامل المؤسسية تؤثر في تطبيق القيمة العادلة، كما أن العامل الاقتصادي والقانوني يعد الأكثر تأثير في مستوى تطبيق القيمة العادلة مقارنة بباقي العوامل؛

4- نتائج الفرضية الرابعة:

بالنسبة لنتائج الفرضية الرابعة والمتمثلة في توجد عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث تم اختبار صحة الفرضية من عدمها من خلال أداة المقابلة وأداة الاستبانة، والتي كانت تشير الى أن متوسط الحسبي لعوائق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية 1.59 وهذا ما يشير إلى تركيز إجابات أفراد عينة الدراسة ضمن معيار غير موافق، وعليه يمكن القول أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تواجهه عدة عوائق وتحديات اقتصادية وثقافية وقانونية ومهنية، وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي:

- أن السوق المالي الجزائري غير مناسب لتطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي بالشكل الكافي ويعد العائق الأكبر؛
- ارتفاع نسب التضخم وعدم مصداقية المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري أدى إلى عدم مصداقية المعلومات المتاحة في السوق؛
- كما أن تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم وكذا جمع المعلومات المتعلقة بها من بين أهم العوائق التي أدت إلى عدم استخدام محاسبة القيمة العادلة بالشكل المطلوب؛

5- نتائج الفرضية الخامسة:

بالنسبة لنتائج الفرضية الخامسة والمتمثلة في لا توجد هناك إجراءات فعالة متخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، فقد تم إثبات صحة الفرضية، حيث تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على نتائج اختبار المقابلة وبالإضافة إلى القوانين والمراسيم والوثائق المتعلقة بالقيمة العادلة، وكانت نتائج الدراسة تشير إلى أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرون أن الوزارة الوصية لم تتخذ كافة الإجراءات اللازمة اتجاه المؤسسات لتعزيز التزامها بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، وعليه يمكن القول بعدم وجود إجراءات كافية من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛ وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها وفق الآتي:

- غياب نصوص التطبيق التي ساهمت في عدم تطبيق المعايير بالشكل المطلوب، حيث يكتفي المجلس بإصدار قوانين غير واضحة ومجملّة في مضمونها دون تفصيل؛
- الكثير من المؤسسات تشتكي من المجلس بخصوص عدم الرد على الأسئلة المطروحة حول تطبيق المعايير ومن بينها القيمة العادلة؛
- عدم وجود تعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من أجل تحضير نصوص التطبيق وطريقة العمل للمعايير للنهوض بالمحاسبة في الجزائر؛

6- نتائج الفرضية السادسة:

والمتمثلة في لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha = 0.05$ لإجابات أفراد عينة الدراسة حول تطبيق القيمة العادلة تعزى للخصائص الشخصية للعينة (سنوات الخبرة)، فقد تم إثبات صحة الفرضية وهذا من خلال النتائج المتحصل عليها، حيث كانت قيمة الاختبار $F=0.373$ عند مستوى معنوية

Sig= 0.690 وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ ومنه نقبل الفرضية الصفرية H_0 والتي تنص على أنها لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تطبيق القيمة العادلة حسب الخبرة المهنية؛

ثانيا: التوصيات:

بناء على ما تقدم من نتائج الدراسة، يمكن إعطاء بعض التوصيات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا من أجل توفير تحسين البيئة المناسبة لاستخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك على النحو التالي:

- ضرورة العمل على تحسين البيئة الجزائرية وخاصة البيئة الاقتصادية والقانونية من أجل تحسين العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة للحصول على استخدام أفضل للنموذج؛
- ضرورة رفع مستوى إدراك و وعي أفراد المجتمع المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية؛
- ضرورة الانفتاح على الاسوق العالمية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الجزائرية لتطوير مهنة المحاسبة في مجال القياس والإفصاح بالقيمة العادلة؛
- محاولة تنشيط وتفعيل أداء البورصة في الجزائر؛
- ضرورة مضاعفة الجهود من طرف الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي؛
- العمل على إيجاد وتكوين هيئة تعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من أجل تحضير نصوص التطبيق وشرح طريقة العمل للمعايير بالتفصيل للنهوض بالمحاسبة في الجزائر؛

ثالثا: آفاق الدراسة:

من خلال الدراسة التي قمنا بها تبين لنا وجود بعض الجوانب المكتملة للدراسة لا زالت تحتاج إلى المزيد من التحليل والدراسة، فهذه الدراسة تحدها حدود مكانية و زمانية هذا من ناحية ومن ناحية أخرى اعتمدت هذه الدراسة على أداة الاستبانة والمقابلة في شقها الميداني التطبيقي وهذا لضرورة علمية وعملية كما أن هذه الدراسة اعتمدت على بعض البرامج والأساليب الإحصائية لتحليل النتائج؛ لذلك فإننا نقترح الآفاق التالية المكتملة لهذه الدراسة:

- محاولة إجراء دراسات تبحث عن مدى تأثير عوامل أخرى كالعامل السياسي والاجتماعي... الخ على تطبيق القيمة العادلة؛

- محاولة إجراء دراسات تبحث عن العوامل المؤثرة على قياس القيمة العادلة؛
- محاولة إجراء دراسات تبحث عن أهم العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة؛
- محاولة إجراء دراسات تهتم بالبحث عن أهم المقومات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية؛
- محاولة إجراء دراسات حول مدى فعالية ونجاعة تطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

قائمة المراجع

● المراجع باللغة العربية:

➤ الكتب:

- 1- محمد مطر وآخرون، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع الطبعة الثانية، عمان، الأردن 2008.

➤ المجلات والمقالات:

- 1- إبراهيم عبد موسى السعبري و آخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، سنة 2012.
- 2- إبراهيم يعقوب إسماعيل وآخرون، إمكانية تطبيق نماذج القيمة العادلة في قياس القيمة الحقيقية للأسهم العادية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، سنة 2016.
- 3- أبو ريشة، خالد عريج عايد، معايير المحاسبة الدولية للقيمة العادلة في البيئة الأردنية (الأهمية، المشاكل، والمعوقات)، مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 01، جامعة بور سعيد، مصر 2013.
- 4- آدم حديدي، أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، جامعة بسكرة، الجزائر 2017.
- 5- أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة (الملائمة والموثوقية، مشكلات التطبيق)، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 29، 2012.
- 6- بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27.
- 7- تسعديت بوسبعين، الأدوات المالية وإشكالية تطبيق القيمة العادلة على ضوء النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية، مجلة التنمية الاقتصادية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، العدد 04، الجزائر 2017.
- 8- جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، الجامعة الأردنية، 2013.
- 9- حكيم حمود فليح الساعدي، الاحتمال في ظل القيمة العادلة دراسة استطلاعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، العراق، سنة 2015.

- 10- خضير مجيد علاوي، القياس والإفصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة-بالنظر على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية مساهمة مختلطة، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد 6، سنة 2014.
- 11- دريوش محمد الطاهر وآخرون، البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق معايير المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 12 جامعة المسيلة، الجزائر، سنة 2014.
- 12- رضا إبراهيم صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد 02، المجلد 42، جويلية 2009.
- 13- زغدار أحمد وآخرون، أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة، العدد 4، جامعة الجزائر 3، الجزائر، سنة 2014.
- 14- زيد عائد مردان وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 25، الفصل الرابع، سنة 2013.
- 15- سليمان بلعور وآخرون، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلد 10، العدد 02، سنة 2017.
- 16- سناء مسوده وآخرون، معوقات قياس القيمة العادلة في محاسبة الأصول البيولوجية وفق المعيار 41، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 31(2)، 2017.
- 17- صافي فلوح وآخرون، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 1/2011.
- 18- عماد سليمان، محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، سنة 2015.
- 19- محمد زرقون وآخرون، المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية.
- 20- محمد سفير وآخرون، القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد، مجلة المعارف قسم العلوم القانونية والاقتصادية، السنة السابعة، العدد 13 ديسمبر 2012.
- 21- محمود عبد الفتاح، دراسة العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة وخصائص جودة المعلومات المحاسبية، مجلة التجارة والتمويل، العدد 3، جامعة طنطا، مصر 2012.
- 22- مريم باي، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة الدراسات الاقتصادية، المجلد 4، العدد 3، الجزائر، 2017.

23- النصيرات وآخرون، معوقات تطبيق القيمة العادلة وإنعكاسها المتوقعة على دخل الشركات في ضوء تبني السعودية لمعايير المحاسبة الدولية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 03، مصر 2015.

➤ الأطروحات والمذكرات الجامعية:

- 1- إبراهيم محمد الطحان، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على مخاطر عملية المراجعة، أطروحة دكتوراه، جامعة كفر الشيخ، جمهورية مصر العربية، سنة 2017.
- 2- آدم حديدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2015.
- 3- أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان المالي، مذكرة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن، أبريل 2017.
- 4- آيت محمد مراد، ضرورة تكيف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2014، غير منشورة.
- 5- باهية زعيم، واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر 2018، غير منشورة.
- 6- برزوق أمينة، إشكالية تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة أبو بكر بلقايد تلمسان، الجزائر 2012، غير منشورة.
- 7- تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين سنة 2013.
- 8- حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر 2013، غير منشورة.
- 9- رفيقة صغراوي، إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2017، غير منشورة.
- 10- سيد شريف عبد الوهاب هيبة دور مراقب الحسابات اتجاه تقييم الاستثمارات المالية في ظل مشكلات المحاسبة عن القيمة العادلة، مذكرة ماجستير، جامعة بنها، مصر 2017.
- 11- طاطا إيمان، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017، غير منشورة.

- 12- عكوش محمد أمين، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المردودية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011، غير منشورة.
- 13- عماد حسني محمد زهران، مشكلات القياس والإفصاح المحاسبي عن القيمة العادلة للاستثمارات المالية في ضوء المعايير المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة عين شمس، مصر 2005.
- 14- عوينات فريد، دراسة النظام المحاسبي المالي الجديد ومتطلبات نجاحه في بيئة المحاسبة الجزائرية، مذكرة ماجستير، المركز الجامعي الوادي، الجزائر 2011، غير منشورة.
- 15- فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2015، غير منشورة.
- 16- محمد العربي قزون، دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2013، غير منشورة.
- 17- مخلوفي نعيمة، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر 2016. غير منشورة.
- 18- مسعود بوخالفني، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة عمار ثليجي الأغواط، الجزائر 2013، غير منشورة.
- 19- مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر 2014، غير منشورة.
- 20- منير عبد الله أحمد عبد الله، معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة دراسة حالة المصارف السودانية، مذكرة ماجستير، جامعة كردفان، السودان، 2011.
- 21- هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر 2015، غير منشورة.
- 22- وليد شحاتة محمد قاسم، استخدام مدخل القيمة العادلة في تحسين درجة شفافية القوائم المالية بغرض ترشيد قرارات المستثمرين، أطروحة دكتوراه فلسفة في المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر 2012.
- 23- يوسف أحمد العوض عبد الرحمن، القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، سنة 2015.

➤ المؤتمرات والملتقيات:

- 1- أحسين عثمان وآخرون، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، مداخلة في ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر 2012.
- 2- بروبة الهام وآخرون، تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في الجزائر بين مساهمتها في ضمان معلومة محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية - جامعة ورقلة، الجزائر، 2014.
- 3- شبيب حمزة وآخرون، التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية و الأمريكية بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطنية، مداخلة في الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي، يومي 13 و 14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة، الجزائر 2011.
- 4- قورين حاج قويدر، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية، مداخلة في الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات - اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.
- 5- هوام جمعة وآخرون، أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، مداخلة مقدمة في المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، اسطنبول، تركيا، أيام 11/09 سبتمبر 2013.

➤ القوانين والمراسيم

- 1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 14، 12 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق 25 فيفري سنة 2010م.
- 2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 12 ربيع الأول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009 م.
- 3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، 22 جمادى الأول 1429 هـ الموافق 28 ماي سنة 2008 م.

➤ المطبوعات:

1- خالد جمال الجعارات، مختصر المعايير المحاسبية الدولية 2015، مطبوعة جامعية على هامش الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر 2014.

• المراجع باللغة الأجنبية

- 1- Abdalrahim elfaki and others, Article entitled The Impact of the Application of Fair Value Accounting on the Quality of Accounting Information .An Empirical Study on a Group of Companies Listed on the Khartoum Stock Exchange, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, Vol. 5, No.1, January 2015.
- 2- Ashford C. Chea, Article entitled Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements, International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 20; November 2011.
- 3- Banque d'Algérie, Bulletin monétaire et financier - 1er semestre 2018.
- 4- Constancio Zamora-Ramirez and others, Article entitled, The Use of Fair Value Measurement in Financial Reporting: A Literature Review, Estudios de Economía Aplicada, Vol. 36-2 2018.
- 5- Despoina Markou and others , Master's Thesis entitled, Fair Value Accounting and Earnings Quality, Université Karlstads, Sweden, 2013.
- 6- Despoina Markou and others , Master's Thesis entitled, Fair Value Accounting and Earnings Quality, Université Karlstads, Sweden, 2013.
- 7- Discussion Paper. International Accounting Standards. November 2005.
- 8- Elalia Tahri, Article entitled enjeux de la juste valeur ; application aux entreprises publiques algériennes, Revue Nouvelle Economie Vol.2, No. 11, 2014.
- 9- Fadia Burhan Alhaj Ahmad and others, Article entitled The Effect of Fair Value Accounting on Jordanian Investment Properties An Empirical Study on Jordanian Listed Real Estate Companies, International Journal of Financial Research Vol. 6, No. 4; 2015.
- 10- Hans B. Christensen and others Article entitled Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? JEL Classification: M4, M41-The University of Chicago - Booth School of Business 10 January 2013.
- 11- IFRS AT A GLANCE IFRS 13 Fair Value Measurement LBDO 2014.
- 12- IFRS Foundation Norme internationale d'information financière 13 Évaluation de la juste valeur janvier 2013.
- 13- Kennedy and others, Article entitled Challenges and Barriers of adopting faire value Accounting for real estate Valuation in Public Listed Companies - Sri Lanka, AMERICAN RESEARCH THOUGHTS, Volume 1, Issue 1 Novembre 2014.

- 14- Lionel ESCAFFRE, Réda SEFSAF L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires : Cas de la France, l'Italie, et l'Allemagne, HAL Id: hal-00481105. Centre de recherche – LARGO, Faculté de Droit, d'Economie et de Gestion 5 May 2010.
- 15- Metka Duhovnik, Article entitled, the problems of fair value in small emerging market economies, Journal of Economics and Business, Vol. X – No 2, 2007.
- 16- Nour Aldeen M. Ghafeer and others Article entitled The Impact of Fair Value Measurements on Income Statement: IFRS 13 "an Application Study in Insurance Companies" Research Journal of Finance and Accounting. Vol.5, No. 16, 2014.
- 17- Paul Jajairam Article entitled Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting Review of Business Information Systems – First Quarter Volume 17, Number 1 Bronx Community College, City University of New York, USA 2013.

● المواقع الإلكترونية

- 1- www.aef.asso.fr
- 2- www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13
- 3- www.ifrs.org

الملاحق

الملحق رقم 01: نموذج الاستبانة باللغة العربية - الفرنسية



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة ورقلة- كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته أحي الفاضل / أحي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي تهدف هذه الدراسة إلى معرفة آرائكم كأكاديميين ومهنيين حول مدى تأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وإذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة على الاستبانة فيمكنكم الاتصال على البريد الإلكتروني: alghicham@gmail.com شاكرين لكم حسن تعاونكم.

الباحث: هشام شلغام

إشراف: أ.د/محمد زرقون

أولاً: البيانات الشخصية والمهنية: وضع الإشارة (X) في الخانة المناسبة

<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	دكتوراه	<input type="checkbox"/>	ماجستير	<input type="checkbox"/>	ليسانس	1- المؤهل العلمي:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	أخرى	<input type="checkbox"/>	جباية	<input type="checkbox"/>	تدقيق	<input type="checkbox"/>	محاسبة	2- التخصص:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	مدير مالي	<input type="checkbox"/>	محاسب	<input type="checkbox"/>	محافظ حسابات	<input type="checkbox"/>	أستاذ جامعي	3- الوظيفة:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	أكثر من 10	<input type="checkbox"/>	أقل من 5	4- سنوات الخبرة:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	عام	5- القطاع:
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>	أكاديمي	6- مجال عملك

- 7- وظيفتك في المؤسسة:
- 8- المؤسسة التابعة لها:
- 9- الولاية محل الإقامة:

ثانياً: واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
المحور الأول: واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية				
1	يتم إدراج وتقييم حسابات الأصول والخصوم المالية وفق القيمة العادلة			
2	يسمح للمؤسسات إدراج وتقييم الأصول المادية والمعنوية وفق القيمة العادلة			
3	يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة			
4	يتم إدراج وتقييم الأصل المستأجر بالقيمة العادلة			
5	يرخص للمؤسسات إدراج وتقييم بعض باقي عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة			
6	يتم استخدام الأسعار الرسمية المعلنة في سوق نشطة			
7	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة			

ثالثا: واقع العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
المحور الأول: مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة				
1	السوق المالي الجزائري يعتبر سوقا مناسباً لتطبيق القيمة العادلة			
2	تعتقد البيئة المحاسبية الجزائرية وجود سوق يسمح باعتماد قياس القيمة العادلة			
3	يرى أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري أن تطبيق القيمة العادلة سينعكس على الاقتصاد الوطني بشكل إيجابي			
4	تعتبر المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية ذات مصداقية			
5	تتميز المعلومات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالشمولية			
6	يشهد الاقتصاد الجزائري تطور مستمر			
7	ارتفاع نسب التضخم لا يفقد المعلومات المتاحة في السوق مصداقيتها.			
8	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهيئة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي			
المحور الثاني: مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة				
1	تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية مفهوم القيمة العادلة مما يسهل استخدام القيمة العادلة			
2	توجد معرفة كافية من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بقياس القيمة العادلة			
3	تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على موارد بشرية المؤهلة محاسبيا لتطبيق القيمة العادلة			
4	يرى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر بكون حجم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية			
5	البيئة المحاسبية المحلية مهيئة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية			
6	تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية أسباب تبني القيمة العادلة في القياس المحاسبي			
7	هناك برنامج واضح لتدريس وتأطير وتكوين المحاسبين المهنيين في مجال القيمة العادلة من طرف الهيئات الرسمية والجمعيات المهنية في الجزائر			
8	وجود فهم تام من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية للمبادئ والمفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخصوصا تلك المتعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة			
9	الجامعات الجزائرية تقوم بتحديث مناهج المحاسبة بما يتوافق والاتجاهات العالمية			
المحور الثالث: مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة				
1	تساهم القوانين والتشريعات الوطنية في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي			
2	تتأثر الممارسة المحاسبية في الجزائر بالجباية بشكل كبير			
3	تعترف التشريعات الجبائية الوطنية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة			
4	هناك نظرة إيجابية من طرف المشرع الجزائري من نتائج تبني قياس القيمة العادلة			
5	يعتقد المشرع في البيئة المحاسبية الجزائرية أن هناك توافق مع المبادئ المحاسبية عند تطبيق القيمة العادلة			
6	القوانين الوطنية كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة			
7	انخفاض السلطة المهنية وارتفاع السيطرة القانونية لها تأثير على تطبيق القيمة العادلة			
8	وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جاني القياس والإفصاح			
9	وجود فهم كافي للمشرع الجزائري بتأثير تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي			

.../...

الرقم	الفقرات	غير موافق	محايد	موافق
المحور الرابع: مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة				
1	هناك سهولة في تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم.			
2	سهولة جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة			
3	اللجوء إلى خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة لا تعتبر عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي			
4	وجود دراية كافية لمهنيي المحاسبة في الجزائر لوجود طرق واضحة وثابتة للقياس بالقيمة العادلة			
5	هناك اعتقاد من طرف مهني البيئة المحاسبية الجزائرية بمدى ملائمة قياس القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية			
6	تتوفر البيئة المهنية على كوادر مهنية مؤهلة لقياس القيمة العادلة بفعالية وكفاءة			
7	وجود رغبة واضحة من طرف المهنيين لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح			
8	تخصص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مبالغ مالية لتحسين طواقمها المحاسبية في مجال محاسبة القيمة العادلة			



République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'enseignement supérieur et de la recherche scientifique
Université d'Ouargla



Faculté des sciences économiques et sciences commerciales et sciences de gestion
Département : sciences de gestion

Je mène cette recherche dans le cadre d'une thèse de doctorat en sciences de gestion option « comptabilité financière » dont le thème est intitulé « Étude des facteurs institutionnels impactant l'application de la juste valeur ». Je vous prie de bien vouloir contribuer à cette recherche en répondant aux différentes questions du présent questionnaire. Je vous signale que les résultats de l'étude seront utilisés strictement dans le cadre de cette thèse de doctorat. Je tiens à vous confirmer le caractère anonyme des réponses.

Je vous informe par ailleurs que vous allez être fournis par les résultats de cette étude si vous voulez, je vous laisse mon e-mail, en cas où vous rencontrez un problème de compréhension n'hésitez pas de vous mettre en contact avec moi.
alghicham@gmail.com

Hicham chelgham

Encadré par : Pr Mohamed zergoune

I : Renseignements personnels et professionnels:

Veuillez cochez la case qui convient :

Diplôme : licence master magister doctorat autres

Spécialité: comptabilité finance audit Fiscal autres

Fonction: Enseignant universitaire Expert-comptable Commissaire au compte
Comptable Directeur financier professeur et comptable

Expérience dans le domaine : Moins de 5ans 5-10 ans plus de 10 ans

Secteur d'activité: public privé

Domaine d'activité : Académique professionnel cadre à l'entreprise
Académique et professionnel

- Votre fonction à l'entreprise :
- Votre entreprise :
- Votre wilaya de résidence :

II: La réalité de l'application de la juste valeur dans l'environnement comptable algérien;

N°	Interrogations	désaccord	Neutre	D'accord
Axe I : La réalité de l'application de la juste valeur dans l'environnement comptable algérien				
01	Les comptes d'actifs et passifs financiers sont intégrés et évalués selon la juste valeur			
02	Les établissements sont autorisés à inclure et évaluer les actifs corporels et incorporels à la juste valeur (dans leur vraie valeur)			
03	Les produits et les charges financières sont évalués à la juste valeur (par sa valeur réelle)			
04	L'actif loué est comptabilisé et évalué à la juste valeur			
05	Les institutions sont autorisées à inclure et évaluer certains autres actifs et passifs à la juste valeur (par sa valeur réelle)			
06	Les prix officiels annoncés sur un marché actif sont utilisés			
07	Les institutions économiques algériennes se basent sur un traitement équitable des données en fonction de la juste valeur			

III : Troisièmement: la réalité des facteurs institutionnels dans l'environnement comptable algérien:

N°	Interrogations	désaccord	Neutre	D'accord
Axe I : la pertinence de l'environnement économique pour l'application de la juste valeur				
01	Le marché financier algérien est considéré comme un marché propice pour l'application de la juste valeur			
02	L'environnement comptable algérien estime qu'il existe un marché permettant l'adoption de la mesure de la juste valeur			
03	La communauté comptable algérienne estime que l'application de la juste valeur aura un impact positif sur l'économie nationale			
04	Les informations publiées sur l'économie algérienne par des organismes officiels sont crédibles			
05	Les informations publiées dans les états financiers des institutions économiques sont complètes			
06	L'économie algérienne connaît un développement progressif			
07	L'augmentation des taux d'inflation ne font pas en sorte que les informations disponibles sur le marché perdent leur crédibilité.			
08	Les entreprises économiques algériennes sont prêtes à appliquer la juste valeur comme base de mesure et de divulgation comptable			
Axe II : l'adéquation de l'environnement social et culturel pour l'application de la juste valeur				
01	L'environnement comptable algérien reconnaît le concept de juste valeur, ce qui facilite l'utilisation de la juste valeur			
02	Les connaissances de l'environnement comptable algérien en matière de normes comptables internationales sont suffisantes pour évaluer la juste valeur			
03	L'environnement comptable algérien est doté des ressources humaines qualifiées pour appliquer la juste valeur			
04	Les personnes intéressées par la comptabilité en Algérie estiment que le système comptable et financier dépasse l'entreprise économique algérienne			

.../...

.../...

05	L'environnement comptable local est préparé pour se conformer aux normes comptables internationales			
06	L'environnement comptable algérien reconnaît les raisons de l'adoption de la juste valeur dans la mesure comptable			
07	Il existe un programme clair d'enseignement, d'encadrement et de formation de professionnels comptables dans le domaine de la juste valeur par les organismes officiels et les associations professionnelles en Algérie			
08	L'environnement comptable algérien comprend parfaitement les principes, les concepts et les règles du système comptable et financier, en particulier ceux liés à la mesure en fonction de la juste valeur.			
09	Les universités algériennes actualisent les approches comptables en fonction des tendances internationales			
Axe III : La pertinence de l'environnement juridique pour l'application de la juste valeur				
01	Les lois et règlements nationaux contribuent à l'utilisation de la juste valeur comme base de mesure et de divulgation comptable			
02	La pratique comptable en Algérie est fortement affectée par la fiscalité			
03	La législation fiscale nationale reconnaît une mesure fondée sur la juste valeur			
04	Le législateur algérien est optimiste aux résultats de l'adoption de la mesure de la juste valeur			
05	Le législateur dans l'environnement comptable algérien estime qu'il existe un rapprochement avec les principes comptables lors de l'application de la juste valeur			
06	Les lois nationales sont suffisantes pour réglementer les fondements de mesure de la juste valeur			
07	La régression de l'autorité professionnelle et la progression de la domination juridique ont un impact sur l'application de la juste valeur			
08	Le législateur algérien encourage le renforcement de l'engagement des institutions algériennes à utiliser la juste valeur tant pour la mesure que pour la divulgation			
09	Le législateur algérien a une compréhension suffisante de l'effet de l'application de la juste valeur comme base de mesure et de divulgation comptable			
Axe IV : La pertinence de l'environnement professionnel pour l'application de la juste valeur				
01	Il est facile de déterminer la juste valeur des éléments d'actif et de passif.			
02	La collecte facile d'informations préparées sur la base de la juste valeur			
03	L'utilisation de services externes pour déterminer la juste valeur n'est pas considérée comme un obstacle à leur adoption comme base de mesure et de divulgation comptable			
04	Les connaissances des professionnels comptables en Algérie sont suffisantes pour des méthodes d'évaluation claires et cohérentes de mesure par la juste valeur			
05	Les professionnels de l'environnement comptable algérien estiment que la mesure de la juste valeur est appropriée dans les institutions économiques algériennes			
06	L'environnement professionnel est doté pour des cadres professionnels qualifiés afin de mesurer la juste valeur de manière efficace et efficiente			
07	Les professionnels souhaitent clairement utiliser la juste valeur dans les aspects de mesure et de divulgation			
08	Les institutions économiques algériennes allouent des fonds pour améliorer leur cadres comptable dans le domaine de la comptabilité en juste valeur			

الملحق رقم 02: نتائج المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة

المؤهل العلمي

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide ليسانس	21	19,8	19,8	19,8
ماستر	12	11,3	11,3	31,1
ماجستير	27	25,5	25,5	56,6
دكتوراه	41	38,7	38,7	95,3
أخرى	5	4,7	4,7	100,0
Total	106	100,0	100,0	

التخصص

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide محاسبة	65	61,3	61,3	61,3
مالية	25	23,6	23,6	84,9
تدقيق	4	3,8	3,8	88,7
جباية	1	,9	,9	89,6
أخرى	11	10,4	10,4	100,0
Total	106	100,0	100,0	

الوظيفة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أستاذ جامعي	48	45,3	45,3	45,3
خبير محاسبي	5	4,7	4,7	50,0
محافظ حسابات	4	3,8	3,8	53,8
محاسب	42	39,6	39,6	93,4
مدير مالي	1	,9	,9	94,3
أستاذ ومحاسب	6	5,7	5,7	100,0
Total	106	100,0	100,0	

الخبرة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	35	33,0	33,0	33,0
من 5 - 10 سنوات	37	34,9	34,9	67,9
أكثر من 10 سنوات	34	32,1	32,1	100,0
Total	106	100,0	100,0	

القطاع

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide عام	88	83,0	83,0	83,0
خاص	18	17,0	17,0	100,0
Total	106	100,0	100,0	

المجال

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أكاديمي	42	39,6	39,6	39,6
مهني حر	15	14,2	14,2	53,8
مهني بمؤسسة	33	31,1	31,1	84,9
أكاديمي ومهني	16	15,1	15,1	100,0
Total	106	100,0	100,0	

وظيفتك في المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مفتش	3	2,8	2,8	2,8
رئيس مصلحة / مكتب / قطاع	18	17,0	17,0	19,8
أستاذ جامعي	46	43,4	43,4	63,2
محافظ حسابات	2	1,9	1,9	65,1
محاسب	33	31,1	31,1	96,2
مدير مالي	1	,9	,9	97,2
خبير محاسبي	3	2,8	2,8	100,0
Total	106	100,0	100,0	

المؤسسة

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide وزارة المالية	7	6,6	6,6	6,6
الجامعة	49	46,2	46,2	52,8
مؤسسات اقتصادية	27	25,5	25,5	78,3
مؤسسات مالية	5	4,7	4,7	83,0
مكتب محاسبة	17	16,0	16,0	99,1
مؤسسات تأمين	1	,9	,9	100,0
Total	106	100,0	100,0	

الولاية

	Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide الشلف	2	1,9	1,9	1,9
الأغواط	8	7,5	7,5	9,4
أم البواقي	1	,9	,9	10,4
باتنة	1	,9	,9	11,3
بجاية	2	1,9	1,9	13,2
بسكرة	3	2,8	2,8	16,0
البويرة	1	,9	,9	17,0
تيزيوزو	1	,9	,9	17,9
الجزائر العاصمة	15	14,2	14,2	32,1
الجلفة	2	1,9	1,9	34,0
جيجل	1	,9	,9	34,9
سطيف	1	,9	,9	35,8
سكيكدة	1	,9	,9	36,8
ورقلة	51	48,1	48,1	84,9
اليزي	1	,9	,9	85,8
برج بوعرييج	1	,9	,9	86,8
الوادي	10	9,4	9,4	96,2
غرداية	4	3,8	3,8	100,0
Total	106	100,0	100,0	

الملحق رقم 03: نتائج اختبار ألفا كرونباخ لمحاوَر أداة الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,796	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,924	34

الملحق رقم 04: نتائج إجابات المستجوبين حول واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
يتم إدراج وتقييم حسابات الأصول والخصوم المالية وفق القيمة العادلة (بقيمتها الحقيقية)	49,2	784,	106
يسمح للمؤسسات إدراج وتقييم الأصول المادية والمعنوية وفق القيمة العادلة (بقيمتها الحقيقية)	1,94	,914	106
يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة (بقيمتها الحقيقية)	2,08	,870	106
يتم إدراج وتقييم الأصل المستأجر بالقيمة العادلة (بقيمتها الحقيقية)	2,06	,860	106
يرخص للمؤسسات إدراج وتقييم بعض باقي عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة (بقيمتها الحقيقية)	2,42	,742	106
يتم استخدام الأسعار الرسمية المعلنة في سوق نشطة	1,92	,829	106
تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة	1,80	,798	106

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,100	,067	7

الملحق رقم 05: نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
السوق المالي الجزائري يعتبر سوقاً مناسباً لتطبيق القيمة العادلة	1,37	,637	106
تعتقد البيئة المحاسبية الجزائرية وجود سوق يسمح باعتماد قياس القيمة العادلة	1,69	,785	106
يرى أفراد المجتمع المحاسبي الجزائري أن تطبيق القيمة العادلة سينعكس على الاقتصاد الوطني بشكل إيجابياً	2,47	,733	106
تعتبر المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية ذات مصداقية	1,59	,714	106
تتميز المعلومات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية بالشمولية	1,90	,816	106
يشهد الاقتصادي الجزائري تطور مستمر	1,87	,885	106
ارتفاع نسب التضخم لا يفقد المعلومات المتاحة في السوق مصداقيتها.	1,58	,803	106
المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهينة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	1,65	,744	106

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	1,765	,109	8

الملحق رقم 06: نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية مفهوم القيمة العادلة مما يسهل استخدام القيمة العادلة	1,85	,790	106
توجد معرفة كافية من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية بالمعايير المحاسبية الدولية الخاصة بقياس القيمة العادلة	1,91	,823	106
تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على موارد البشرية المؤهلة محاسبيا لتطبيق القيمة العادلة	2,02	,851	106
يرى المهتمين بالمحاسبة في الجزائر بكون حجم النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2,13	,817	106
البيئة المحاسبية المحلية مهيئة للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية	1,83	,856	106
تدرك البيئة المحاسبية الجزائرية أسباب تبني القيمة العادلة في القياس المحاسبي	2,21	,789	106
هناك برنامج واضح لتدريب وتأطير وتكوين المحاسبين المهنيين في مجال القيمة العادلة من طرف الهيئات الرسمية والجمعيات المهنية في الجزائر	1,75	,803	106
وجود فهم تام من طرف البيئة المحاسبية الجزائرية للمبادئ والمفاهيم والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي وخصوصا تلك المتعلقة بالقياس وفق لقيمة العادلة	1,97	,822	106
الجامعات الجزائرية تقوم بتحديث مناهج المحاسبة بما يتوافق والاتجاهات العالمية	2,32	,811	106

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	1,999	,036	9

الملحق رقم 07: نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة

Statistiques d'éléments

العبارات	Moyenne	Ecart type	N
تساهم القوانين والتشريعات الوطنية في استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	1,97	,833	106
تتأثر الممارسة المحاسبية في الجزائر بالجباية بشكل كبير	2,74	,622	106
تعترف التشريعات الجبائية الوطنية بالقياس القائم على أساس القيمة العادلة	1,76	,750	106
هناك نظرة ايجابية من طرف المشرع الجزائرية من نتائج تبني قياس القيمة العادلة	2,08	,752	106
يعتقد المشرع في البيئة المحاسبية الجزائرية أن هناك توفيق مع المبادئ المحاسبية عند تطبيق القيمة العادلة	2,15	,778	106
القوانين الوطنية كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة	1,70	,818	106
انخفاض السلطة المهنية وارتفاع السيطرة القانونية لها تأثير على تطبيق القيمة العادلة	2,55	,649	106
وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح	1,97	,774	106
وجود فهم كافي للمشرع الجزائري بتأثير تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2,09	,787	106

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	2,112	,114	9

الملحق رقم 08: نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة

Statistiques d'éléments

	Moyenne	Ecart type	N
هناك سهولة في تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم.	1,66	,838	106
سهولة جمع المعلومات المعدة على أساس القيمة العادلة	1,63	,785	106
اللجوء إلى خدمات خارجية لتحديد القيمة العادلة لا تعتبر عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي	2,08	,870	106
وجود دراية كافية لممتهي المحاسبة في الجزائر لوجود طرق واضحة وثابتة للقياس بالقيمة العادلة	2,02	,816	106
هناك اعتقاد من طرف مهني البيئة المحاسبية الجزائرية بمدى ملائمة قياس القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2,19	,794	106
تتوفر البيئة المهنية على كوادرات مهنية مؤهلة لقياس القيمة العادلة بفعالية وكفاءة	2,18	,848	106
وجود رغبة واضحة من طرف المهنيين لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح	2,18	,837	106
تخصص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مبالغ مالية لتحسين طواقمها المحاسبية في مجال محاسبة القيمة العادلة	1,92	,801	106

Statistiques récapitulatives d'éléments

	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
Moyenne des éléments	1,982	,051	8

الملحق رقم 09: نتائج إجابات المستجوبين حول مدى ملائمة العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة

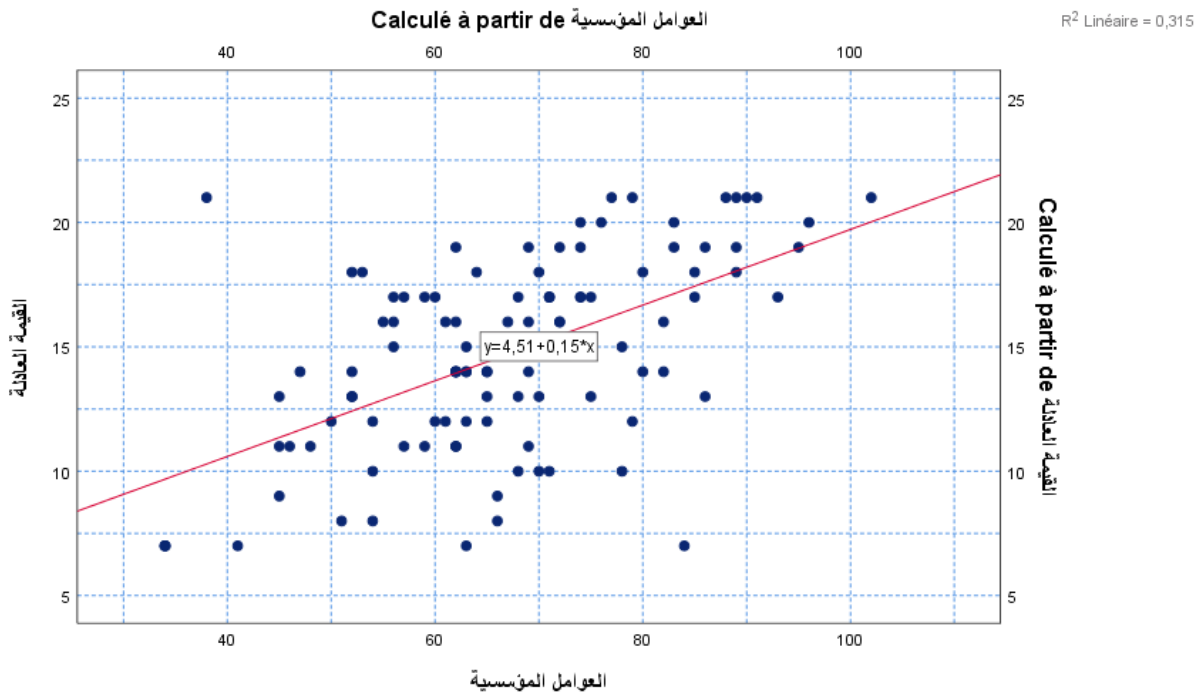
Statistiques récapitulatives d'éléments

العوامل المؤسسية	Moyenne	Variance	Nombre d'éléments
العامل الاقتصادي	1,765	,109	8
العامل الثقافي	1,999	,036	9
العامل القانوني	2,112	,114	9
العامل المهني	1,982	,051	8
Moyenne des éléments	1,970	,086	34

الملحق رقم 10: نتائج طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية

Corrélations			
		القيمة العادلة	العوامل المؤسسية
القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	1	,561**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	106	106
العوامل المؤسسية	Corrélation de Pearson	,561**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	106	106

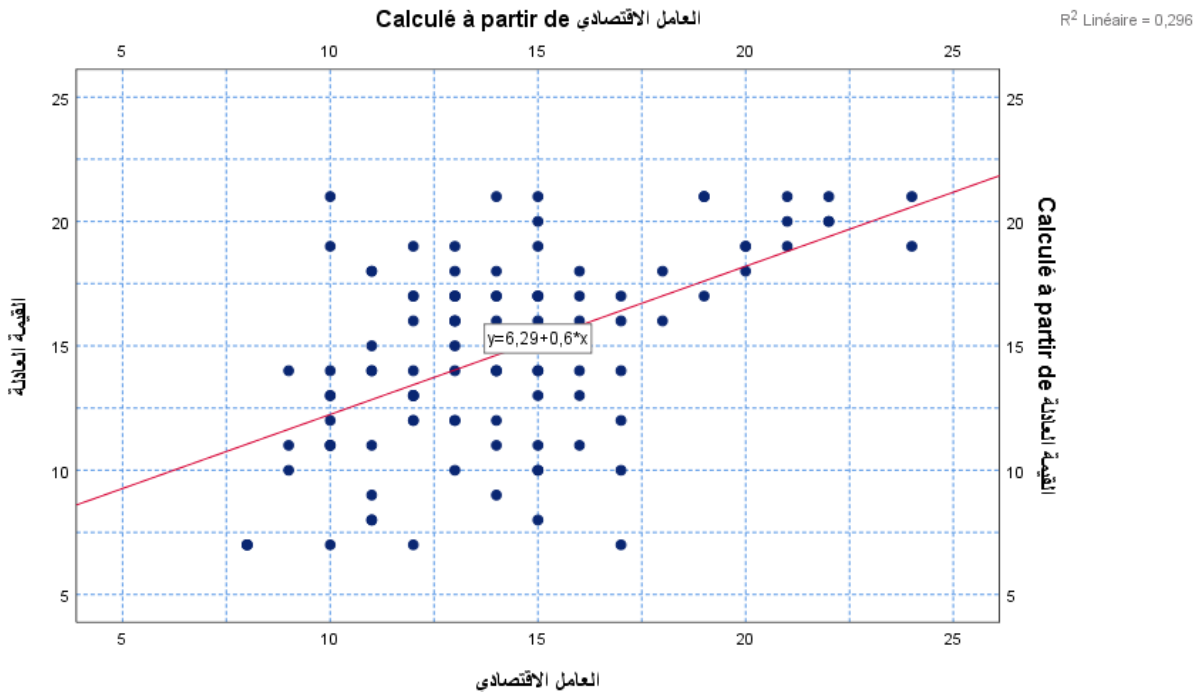
** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

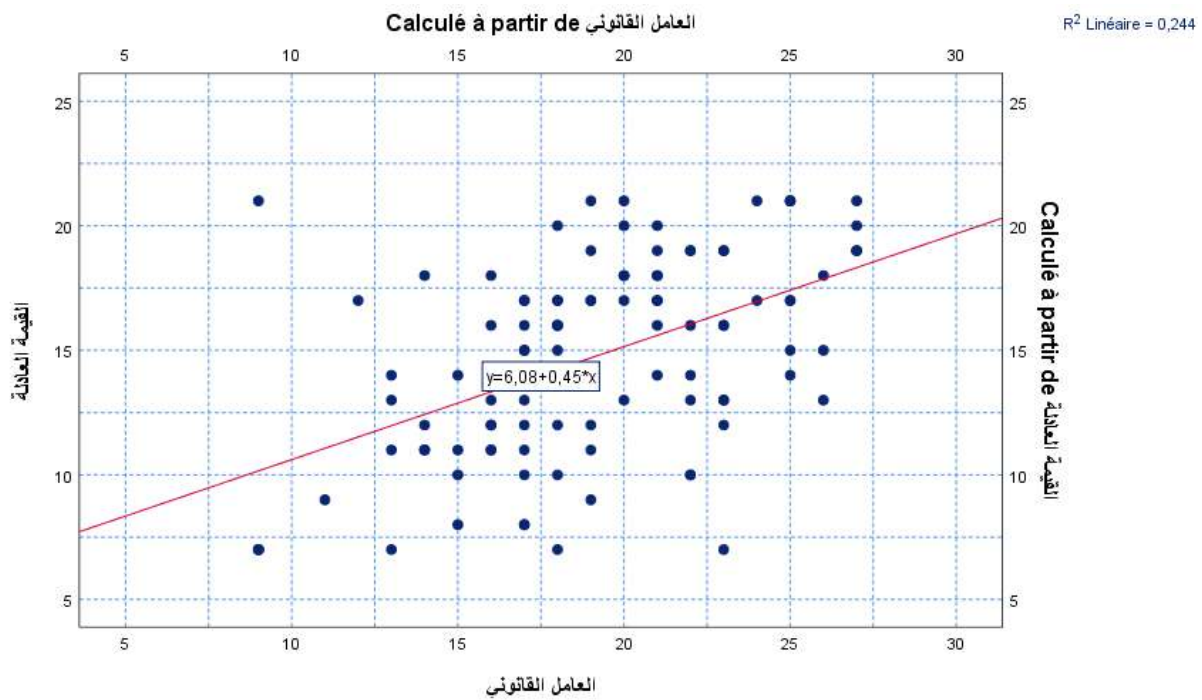
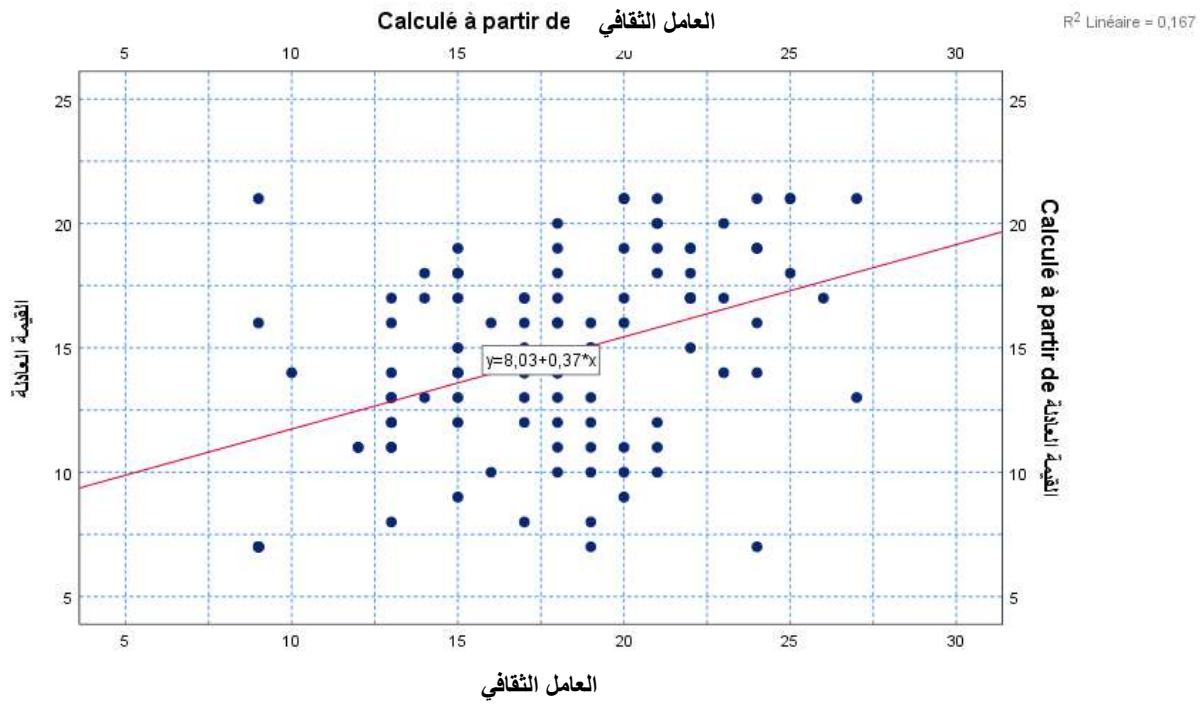


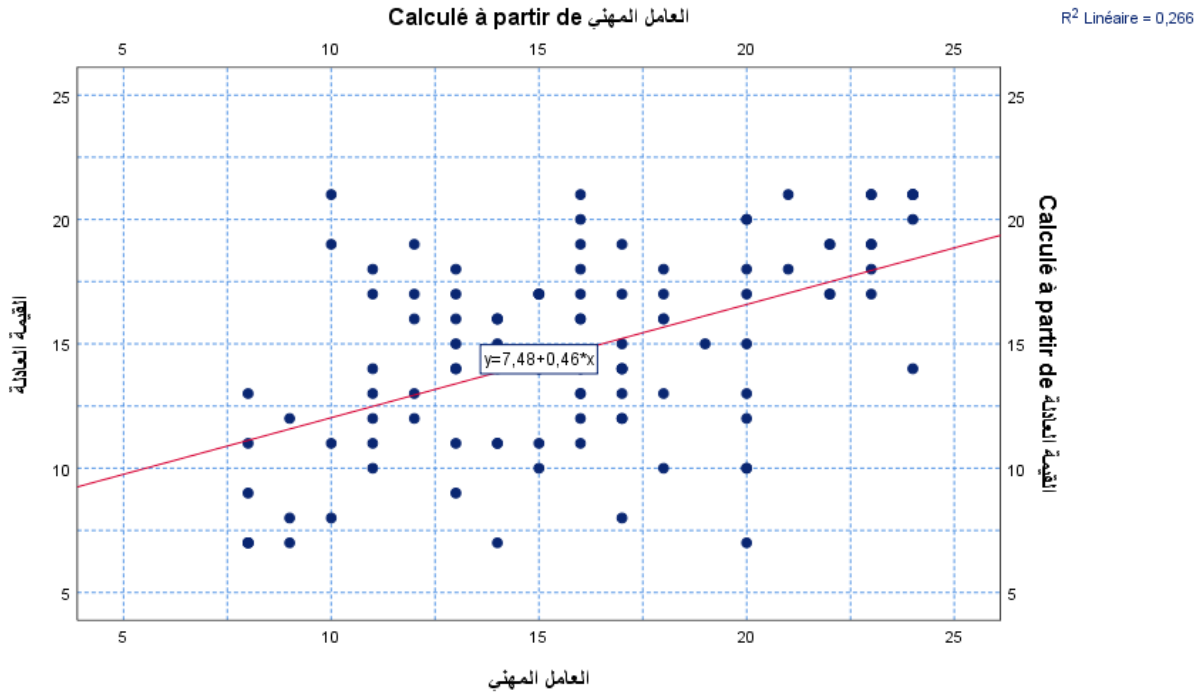
Corrélations

		القيمة العادلة	العامل الاقتصادي	العامل الاجتماعي	العامل القانوني	العامل المهني
القيمة العادلة	Corrélation de Pearson	1	,544**	,408**	,494**	,516**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,000
	N	106	106	106	106	106
العامل الاقتصادي	Corrélation de Pearson	,544**	1	,628**	,629**	,689**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,000	,000
	N	106	106	106	106	106
العامل الثقافي	Corrélation de Pearson	,408**	,628**	1	,688**	,716**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,000
	N	106	106	106	106	106
العامل القانوني	Corrélation de Pearson	,494**	,629**	,688**	1	,691**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000		,000
	N	106	106	106	106	106
العامل المهني	Corrélation de Pearson	,516**	,689**	,716**	,691**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,000	
	N	106	106	106	106	106

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







الملحق رقم 11: نتائج نموذج العلاقة بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Durbin-Watson
1	,578 ^a	,334	,321	3,211	1,686

a. Prédicteurs : (Constante), العامل القانوني, العامل الاقتصادي

b. Variable dépendante : القيمة العادلة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	532,452	2	266,226	25,823	,000 ^b
de Student	1061,887	103	10,310		
Total	1594,340	105			

a. Variable dépendante : القيمة العادلة

b. Prédicteurs : (Constante), العامل القانوني, العامل الاقتصادي

Coefficients^a

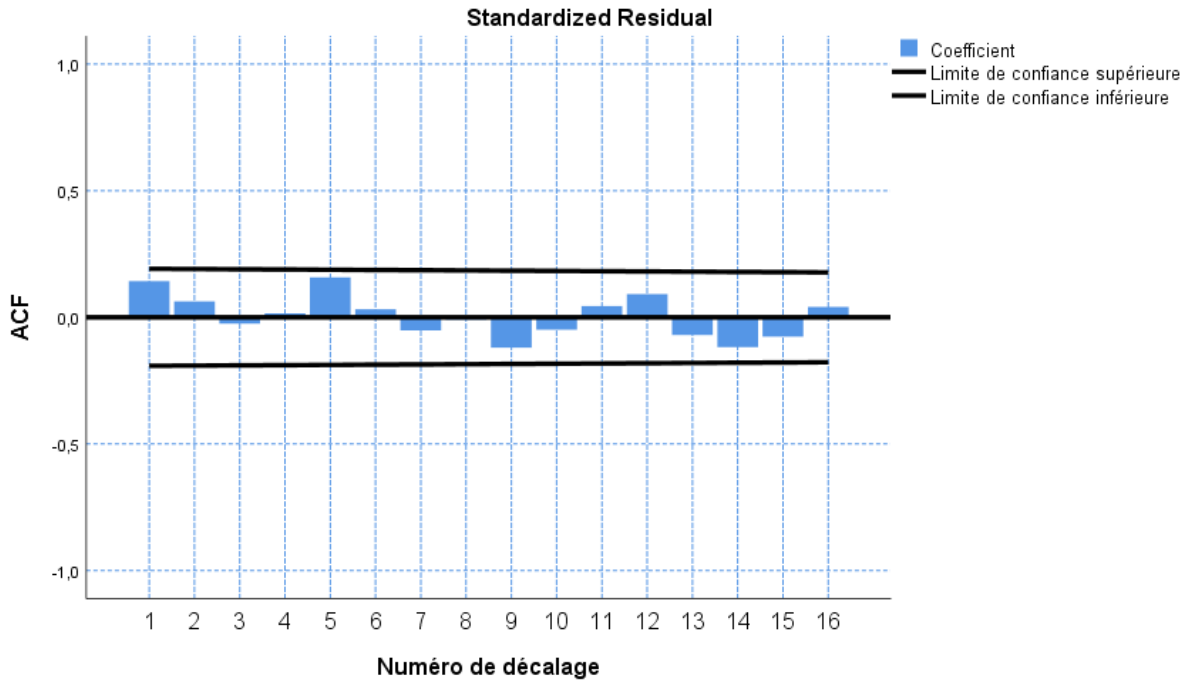
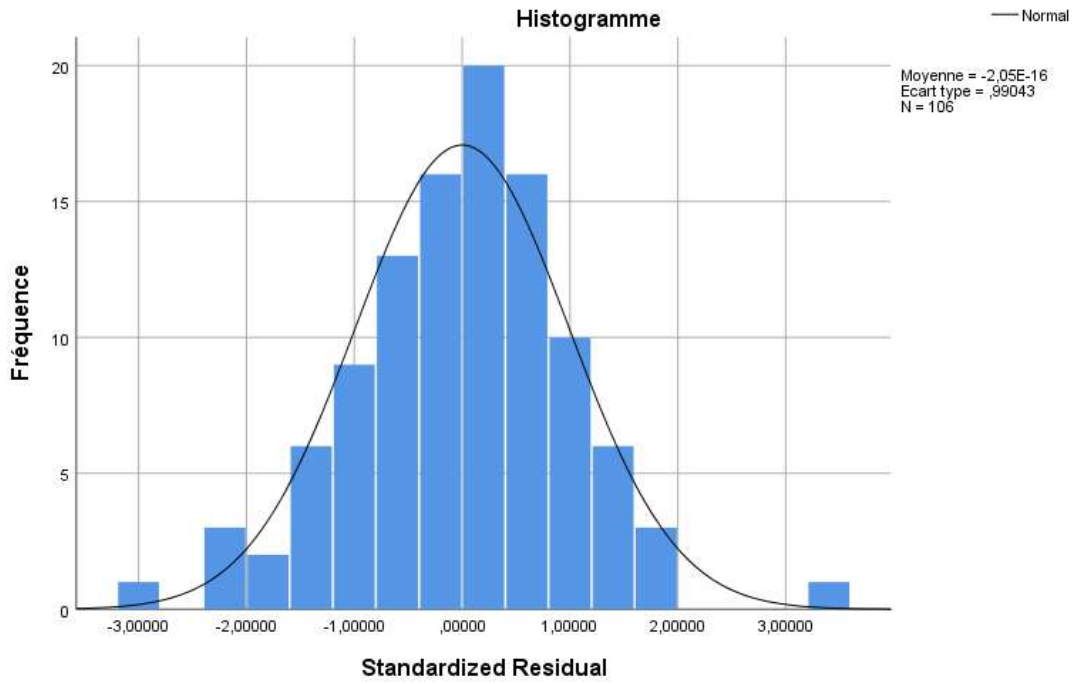
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		T	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta			
1 (Constante)	4,345	1,511			2,876	,005
العامل الاقتصادي	,423	,113	,386		3,735	,000
العامل القانوني	,230	,095	,251		2,427	,017

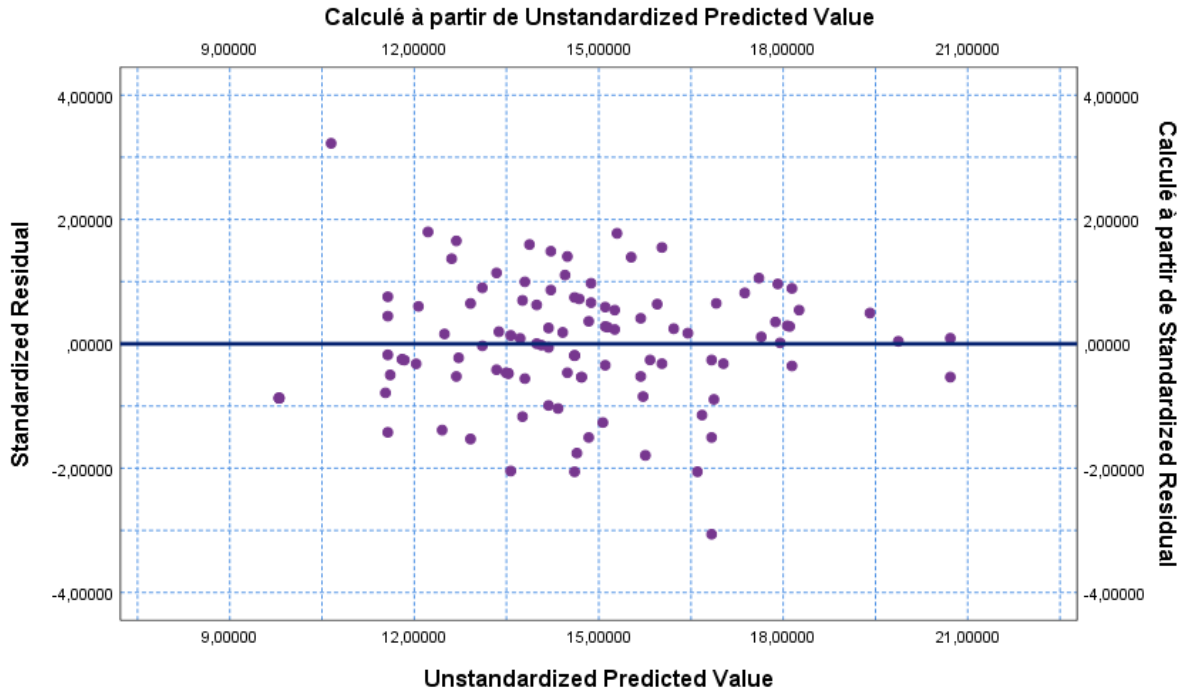
a. Variable dépendante : القيمة العادلة

Tests de normalité

	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	Ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
StandardizedResidual	,078	106	,112	,988	106	,480

a. Correction de signification de Lilliefors





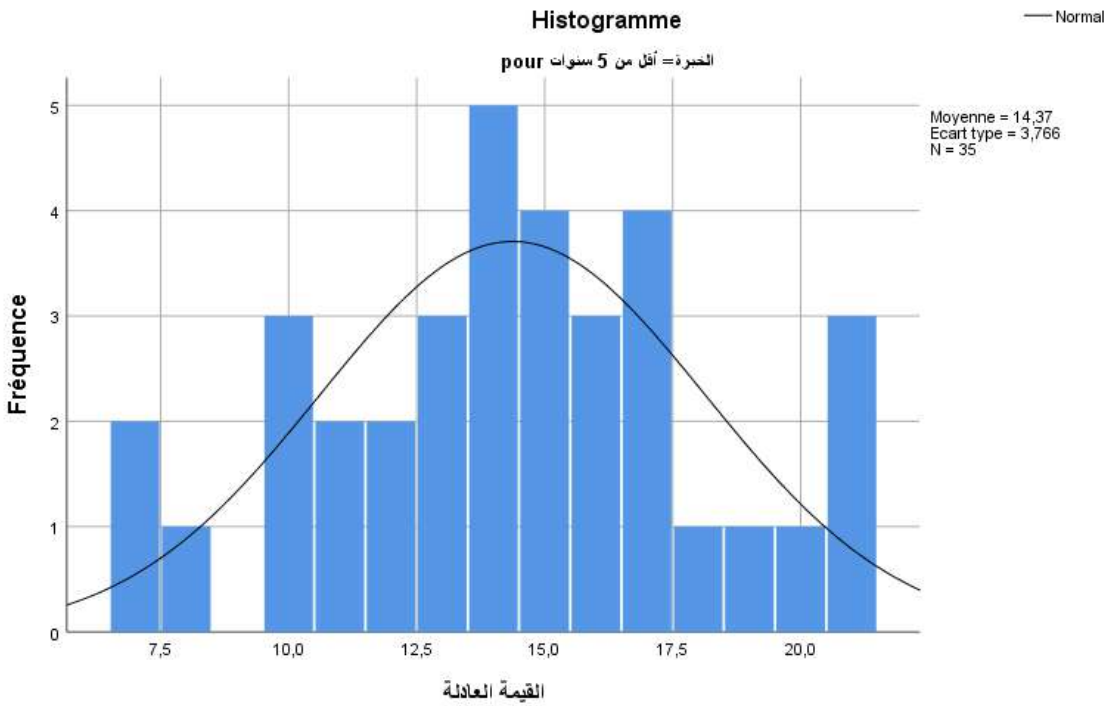
الملحق رقم 12: نتائج فروقات إجابات حسب الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة

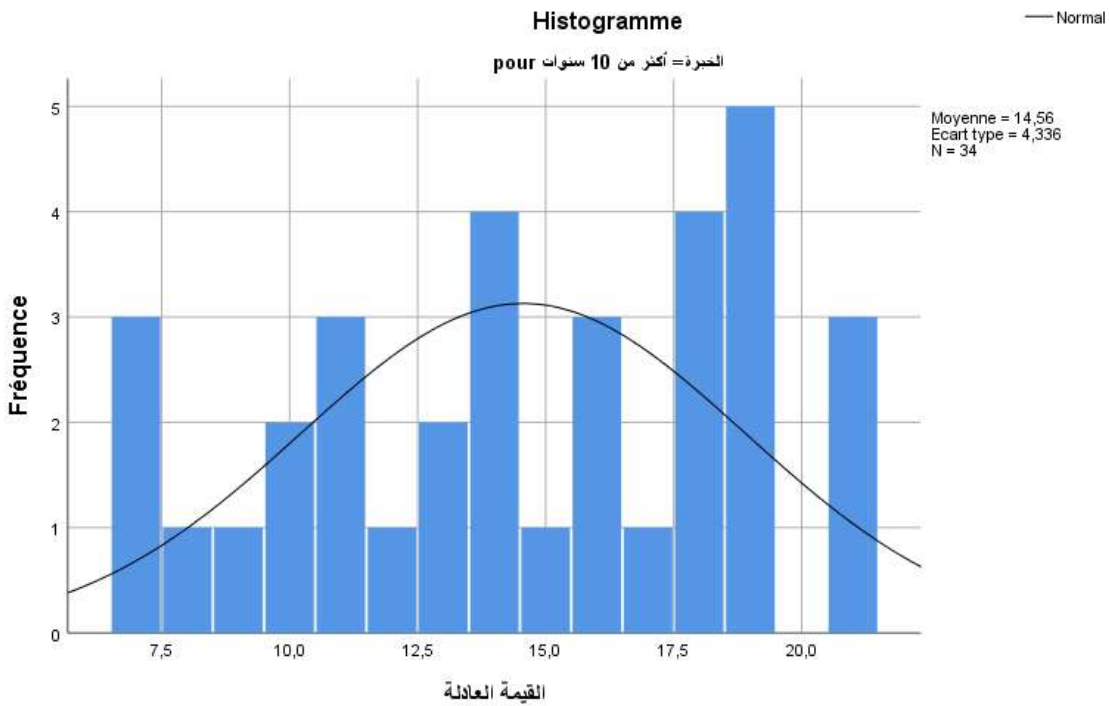
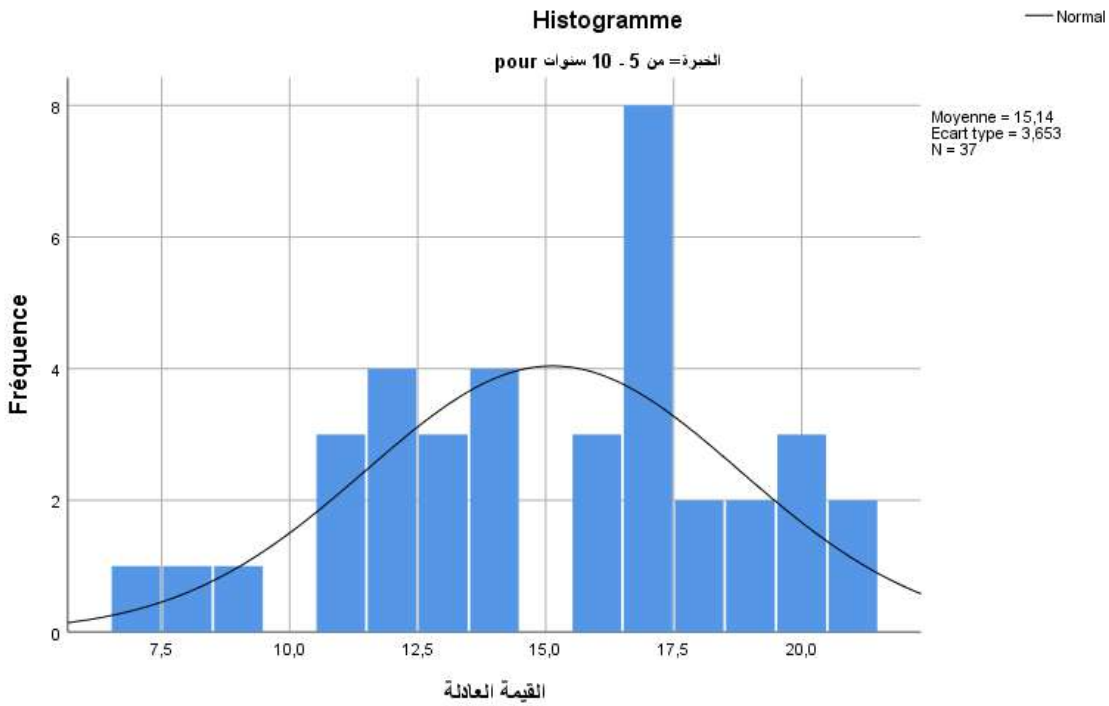
Tests de normalité

الخبرة	Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk		
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	Ddl	Sig.
القيمة العادلة						
أقل من 5 سنوات	,089	35	,200 [*]	,971	35	,482
من 5 - 10 سنوات	,155	37	,026	,960	37	,203
أكثر من 10 سنوات	,139	34	,093	,941	34	,064

*. Il s'agit de la borne inférieure de la vraie signification.

a. Correction de signification de Lilliefors





Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
القيمة العادلة	Basé sur la moyenne	1,124	2	103	,329
	Basé sur la médiane	1,116	2	103	,332
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	1,116	2	102,618	,332
	Basé sur la moyenne tronquée	1,125	2	103	,329

Descriptives

القيمة العادلة

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard
أقل من 5 سنوات	35	14,37	3,766	,637
من 5 - 10 سنوات	37	15,14	3,653	,601
أكثر من 10 سنوات	34	14,56	4,336	,744
Total	106	14,70	3,897	,378

ANOVA

القيمة العادلة

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergroupes	11,462	2	5,731	,373	,690
Intragroupes	1582,878	103	15,368		
Total	1594,340	105			

الملحق رقم 13: نتائج عوائق تطبيق القيمة العادلة باستخدام أداة المقابلة

أسئلة المقابلة

رقم السؤال	سؤال المقابلة
01	هل هناك عوائق تحول دون التطبيق الجيد للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟
02	هل ترون أن الوزارة الوصية اتخذت كافة الإجراءات اللازمة لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح ؟

إجابات المقابلة

الرقم	السيد	صفته	رقم السؤال	الإجابة
01	أرزقي محمد العربي	رئيس قطاع المحاسبة والمراجعة لدى المديرية العامة لبنك الفلاحة والتنمية الريفية (BADR) الجزائر العاصمة	01	نعم
			02	نوعا ما
02	لطرش عبد الكريم	محافظ حسابات الجزائر العاصمة وأمين المال سابقا للمجلس الوطني لمحافظي الحسابات	01	نعم
			02	لا غير كافية
03	بوقرت العربي	خبير محاسبي وعضو سابق في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، عضو لجنة إعداد ووضع النظام المحاسبي المالي، خبير معتمد لدى مجمع صيدال وشركة اتصالات الجزائر وفندق الأوراسي الجزائر العاصمة	01	نعم
			02	لا
04	سعيدون أحمد	خبير محاسبي الجزائر العاصمة	01	نعم
			02	غير كافية
05	هشام دكدوك	مراقب مالي في بنك الجزائر ومدقق مالي سابق لدى مكتب خبير محاسبي، محاسب سابق في بنك القرض الشعبي الجزائري، محاسب سابق في شركة تصدير واستيراد بيتا للاستيراد والتصدير، الجزائر العاصمة	01	نعم
			02	غير كافية
06	حمدي محمد الأمين	خبير محاسبي، رئيس سابقا للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، عضو لجنة إعداد ووضع النظام المحاسبي المالي، عضو سابق للمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، خبير متابع للمؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، الجزائر العاصمة	01	نعم
			02	لا
المؤسسات التي رفضت إجراء المقابلة				
01		شركة سونطراك		الجزائر العاصمة
02		المديرية العامة لبنك القرض الشعبي الجزائري		الجزائر العاصمة
03		المديرية العامة للبنك الوطني الجزائري		الجزائر العاصمة
04		شركة أليانس للتأمين		الجزائر العاصمة

الملحق رقم 14: قائمة الأساتذة المحكمين

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	المؤسسة
01	محمد زرقون	أستاذ	جامعة ورقلة
02	بلخير بكاري	أستاذ	جامعة ورقلة
03	عبد الله مايو	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
04	بدر الزمان خمقاني	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
05	فؤاد صديقي	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
06	خالد مقدم	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
07	رشيد مناصرية	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة
08	نور الدين مزياني	أستاذ محاضر أ	جامعة سكيكدة
09	بدر الدين بن عطالله	أستاذ متعاقد	جامعة ورقلة



	الإهداء
	شكر وتقدير
IIV	ملخص الدراسة
XI	قائمة المحتويات
X	قائمة الجداول
IIX	قائمة الأشكال البيانية
IIIX	قائمة الملاحق
VIX	قائمة الرموز والاختصارات
أ- و	المقدمة

الفصل الأول: القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة

02	مدخل
03	المبحث الأول: مدخل للقياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة
03	المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة
03	الفرع الأول: القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وأهميته
03	أولا: القيمة العادلة في الفكر المحاسبي
05	ثانيا: أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي
06	الفرع الثاني: القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المحددات، المزايا)
06	أولا: مفهوم وأهداف استعمال القيمة العادلة
08	ثانيا: محددات ومزايا استعمال القيمة العادلة
09	الفرع الثالث: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية
10	أولا: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على الموثوقية والملائمة
11	ثانيا: انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على قابلية المقارنة وقابلية الفهم
12	المطلب الثاني: القياس والإفصاح المحاسبي للقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
12	الفرع الأول: القياس المحاسبي للقيمة العادلة
13	أولا: القياس المحاسبي (التعريف، الأسس العلمية)
14	ثانيا: مستويات ومدخل القياس بالقيمة العادلة
16	ثالثا: التقييم بالقيمة العادلة
17	الفرع الثاني: متطلبات الإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
17	أولا: المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
23	ثانيا: متطلبات الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
24	الفرع الثالث: إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة والمخاطر المترتبة عنها
24	أولا: الإشكاليات المتعلقة بالقياس وفق القيمة العادلة
25	ثانيا: مشاكل متعلقة بعملية المراجعة للقيمة العادلة
26	ثالثا: معوقات تطبيق القيمة العادلة
27	المبحث الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة فيها
27	المطلب الأول: العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية
27	الفرع الأول: العامل الاقتصادي والقانوني

27	.....أولا: تأثير العامل الاقتصادي على البيئة المحاسبية
29	.....ثانيا: تأثير العامل القانوني على البيئة المحاسبية
31	.....الفرع الثاني: العامل الثقافي والمهني
31	.....أولا: تأثير العامل الثقافي على البيئة المحاسبية
32	.....ثانيا: تأثير العامل المهني على البيئة المحاسبية
32	.....المطلب الثاني: واقع البيئة المحاسبية الجزائرية
33	.....الفرع الأول: البيئة الاقتصادية والقانونية
33	.....أولا: واقع البيئة الاقتصادية
34	.....ثانيا: واقع البيئة القانونية
36	.....الفرع الثاني: البيئة الثقافية والمهنية
36	.....أولا: واقع البيئة الثقافية
37	.....ثانيا: واقع البيئة المهنية
38	.....المطلب الثالث: تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
38	.....الفرع الأول: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي والتنظيم
38	.....أولا: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي
39	.....ثانيا: القيمة العادلة في التنظيم (بنك الجزائر)
40	.....الفرع الثاني: العناصر ذات العلاقة بالقيمة العادلة
40	.....أولا: عناصر الأصول والخصوم
42	.....ثانيا: عناصر الأعباء والمنتجات
43	.....خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة التحليلية للدراسات السابقة

45	.....مدخل
46	.....المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
46	.....المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية
	.....الفرع الأول: الدراسات التي تناولت واقع وآثار تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والعوامل المؤثرة
46	.....الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت إشكاليات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة
57	.....المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
65	.....الفرع الأول: الدراسات التي تناولت استخدام محاسبة القيمة العادلة (الأثار والنتائج)
66	.....الفرع الثاني: الدراسات التي تناولت القيمة العادلة والتكلفة التاريخية أوجه القصور والتحديات
68	.....المبحث الثاني: موقع الدراسة من الدراسات السابقة
71	.....المطلب الأول: أوجه التشابه والاختلاف
71	.....المطلب الثاني: ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة
84	.....خلاصة الفصل
86	.....

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لتأثير العوامل المؤسسية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

88	مدخل
89	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
89	المطلب الأول: الطريقة المستخدمة
89	الفرع الأول: منهج الدراسة
89	الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة
89	أولا: مجتمع الدراسة
90	ثانيا: عينة الدراسة
92	ثالثا: حدود الدراسة
92	رابعا: المتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة
97	الفرع الثالث: أسلوب ومصادر جمع البيانات
97	أولا: المصادر الأولية
98	ثانيا: المصادر الثانوية
98	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة
98	الفرع الأول: أداة الدراسة
98	أولا: اختيار أداة الدراسة
99	ثانيا: تصميم أداة الدراسة
101	الفرع الثاني: صلاحية أداة الدراسة
101	أولا: صدق المحكمين (صدق المحتوى)
102	ثانيا: صدق وثبات أداة الدراسة
104	الفرع الثالث: البرامج والأدوات والأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة المعطيات
104	أولا: الإحصاء الوصفي
105	ثانيا: الإحصاء الاستدلالي
106	المبحث الثاني: عرض النتائج والمناقشة
106	المطلب الأول: عرض النتائج واختبار الفرضيات
107	الفرع الأول: عرض النتائج
107	أولا: اختبار الفرضيات
127	ثانيا: تحليل الانحدار (نموذج العلاقة بين العوامل المؤسسية ومستوى تطبيق القيمة العادلة)
132	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
132	الفرع الأول: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
132	أولا: متعلقة بالأصول والخصوم المالية
133	ثانيا: متعلقة بباقي الأصول والخصوم والأعباء والإيرادات
133	الفرع الثاني: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لواقع العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية
133	أولا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة مدى ملائمة البيئة الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة
134	ثانيا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة مدى ملائمة البيئة الثقافية لتطبيق القيمة العادلة
135	ثالثا: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة مدى ملائمة البيئة القانونية لتطبيق القيمة العادلة

135	رابعاً: دراسة وتقييم رؤية أفراد العينة لمدى ملائمة البيئة المهنية لتطبيق القيمة العادلة.
	الفرع الثالث: دراسة وتقييم طبيعة العلاقة الارتباطية بين مستوى تطبيق القيمة العادلة
136	والعوامل المؤسسية المؤثرة على ذلك حسب آراء أفراد عينة الدراسة
137	الفرع الرابع: دراسة وتقييم عوائق تطبيق القيمة العادلة حسب آراء أفراد عينة الدراسة
	الفرع الخامس: دراسة وتقييم الإجراءات المتخذة من جانب الوزارة الوصية لتعزيز التزام المؤسسات
138	الجزائرية بتطبيق القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح حسب آراء أفراد عينة الدراسة
	الفرع السادس: دراسة وتقييم فروقات الإجابات أفراد عينة الدراسة لتطبيق القيمة
138	العادلة حسب الخبرة المهنية
139	..... خلاصة الفصل
141	..... الخاتمة
148	..... المراجع
156	..... الملاحق
181	..... الفهرس