

جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD)
في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة وجباية
بعنوان:

محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي
بالبيئة المحاسبية الجزائرية

- دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر (2020-2021) -

من إعداد المترشح: علي بوزيت

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ/..../... أمام اللجنة المكونة من:

الاسم واللقب	الدرجة العلمية	الجامعة	الصفة
أعمر عزوي	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	رئيسا
عبدالله مايو	أستاذ التعليم العالي	جامعة ورقلة	مشرفا ومقررا
عمر الفاروق زرقون	أستاذ محاضر.	جامعة ورقلة	مناقشا
صالح قريشي	أستاذ محاضر.	جامعة ورقلة	مناقشا
حمزة طيبي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الأغواط	مناقشا
محمد السعيد سعيداني	أستاذ محاضر.	جامعة الأغواط	مناقشا

السنة الجامعـة 2022/2021

جامعة قاصدي مرباح ورقلة - الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD)
في ميدان العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
فرع: علوم مالية ومحاسبية، تخصص: محاسبة وجباية
بعنوان:

محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي
بالبيئة المحاسبية الجزائرية

- دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر (2020-2021) -

من إعداد المترشح: علي بوزيت

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ .../.../... أمام اللجنة المكونة من:

الصفة	الجامعة	الدرجة العلمية	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	أعمر عزوي
مشرفا ومقررا	جامعة ورقلة	أستاذ التعليم العالي	عبدالله مايو
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر-أ.	عمر الفاروق زرقون
مناقشا	جامعة ورقلة	أستاذ محاضر-أ.	صالح قريشي
مناقشا	جامعة الأغواط	أستاذ التعليم العالي	حمزة طيبي
مناقشا	جامعة الأغواط	أستاذ محاضر-أ.	محمد السعيد سعيداني

السنة الجامعـة 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



إهداء

" الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات "

أهدي عملي إلى:

لوالدين الكريمين نسأل الله أن يطيل عمرهما ويرزقهما الصحة والعافية

كل أخوتي الأعمام

الزوجة التي رافقتني ولا تزال ترافقني في مشوار حياتي

كل أفراد أسرتي الصغيرة إبنتي الغالية

كل عائلة بوزيت

كل زملائي وأصدقائي في عملي: كل باسمه ومقامه

كل أصدقائي المقربين في مكان إقامتي في عملي في مكان تعليمي

كل أساتذتي الأفاضل الذين رافقوني طوال مشواري الدراسي من الابتدائي إلى الجامعة

كل زملائي في مشروع الدكتوراه: محاسبة، تدقيق وجباية، بقسم العلوم المالية والمحاسبة بجامعة ورقلة

شكر وعرفان



اعتبرا فافا بالفضل وتقديرا للجميل لا يسعني بعد الإلتهاء من
هذا العمل إلا أن أتوجه بجزيل الشكر إلى:

من رفعت يدي إليه فلم يخيب رجائي، إلى الذي سألته فأجاب دعائي، إليك يا الله كل الشكر
لقوله تعالى "ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل عمل ترضاه وأدخلني برحمتك في
عبادك الصالحين" سورة النمل الآية 19

بعد الشكر و الحمد لله وجب علينا أن نشكر المشرفين على هذا العمل أولا المشرف الرئيسي الأستاذ الدكتور "عبد الله
مايو" على كل ما قدمه لي في إتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة لقبولهم مناقشة هذا العمل كل بائسمة ومقامه.

كما لا ننسى شكر أعضاء وطاقم لجنة التكوين في مشروع الدكتوراه ((محاسبة، جباية وتدقيق)) والمستخدمين بقسم
العلوم المالية والمحاسبة بجامعة ورقلة

وفي النهاية نشكر كل من ساهم في إثراء هذا العمل سواء من قريب أو من بعيد ولو بنصيحة أو بكلمة طيبة

علي بوزيت

ملخص الدراسة

محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر (2020-2021) -

الملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى محاولة البحث في موضوع القياس المحاسبي بالجزائر من خلال محددات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما تجلّى في التعرف على واقع استخدام القيمة العادلة، بالإضافة إلى معرفة أهمية تأثير العوامل الداخلية والخارجية على استخدام القيمة العادلة وصولاً إلى معرفة معوقات وصعوبات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ومن أجل الإجابة على ذلك أعتمد الباحث على دراسة ميدانية من خلال إستبيان موجه لعينة من معدي ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائري بعد التعرف على أهم أساليب القياس المحاسبي، ومن أجل تحليل آرائهم حول فرضيات الدراسة إعتمد الباحث على برنامج Spss.22 الإحصائي و Excel. كما توصل الباحث إلى العديد من النتائج تمثلت في أن استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يواجه عدة صعوبات ومعوقات أولاً المحيط الداخلي من ناحية وذلك من خلال معدي القوائم المالية والبرامج المحاسبية فيما لها من تأثير على استخدام القيمة العادلة، المحيط الخارجي من ناحية ثانية فيما تعلق بالتشريعات المحاسبية والجبائية التي لم توفر الشروط الأساسية لتطبيق القيمة العادلة وكذا مستخدمي القوائم المالية لتفضيلهم التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الكلمات الدالة:

قياس محاسبي، قيمة عادلة، تكلفة تاريخية، بيئة جزائرية.

Determining the Use of Fair Value in Accounting Measurement Algerian Accounting Environment

- A Field Study of a Sample of Accounting Professionals in Algeria is (2020-2021) -

- **Abstract :**

This study seeks to try to research the subject of accounting measurement in Algeria through the determinants of the use of fair value in the Algerian accounting environment, which was manifested in identifying the reality of using fair value, in addition to knowing the importance of the impact of internal and external factors on the use of fair value in order to know the obstacles And the difficulties of using fair value in the Algerian accounting environment.

In order to answer that, the researcher relied on a field study through a questionnaire directed to a sample of preparers and users of financial statements from practitioners of the accounting profession in the southeast in the southeast of Algeria, after identifying the most important methods of accounting measurement, and in order to analyze their opinions about the hypotheses of the study, the researcher relied on a program Spss.22 Statistical and Excel.

The researcher also reached many results represented in the fact that the use of fair value in the Algerian accounting environment faces several difficulties and obstacles. First, the internal environment on the one hand, through the preparers of the financial statements and accounting programs, with its impact on the use of fair value, the external environment on the other hand, regarding Related to accounting and fiscal legislation that did not provide the basic conditions for applying fair value, as well as users of financial statements for their preference for historical cost as a means of accounting measurement in the Algerian accounting environment.

- **Keywords:**

Accounting Measurement, Fair Value, Historical Cost, Algerian Environment.

Détermination de l'utilisation de la Juste Valeur dans l'évaluation Comptable Environnement Comptable Algérien

- Une étude d'un échantillon de Praticiens de la Comptabilité en Algérie Durant (2020-2021) -

- **Résumé :**

Cette étude cherche à tenter d'étudier le sujet de la mesure comptable en Algérie à travers les déterminants de l'utilisation de la juste valeur dans l'environnement comptable Algérien, qui s'est manifestée en identifiant la réalité de l'utilisation de la juste valeur, en plus de connaître l'importance de l'impact des facteurs internes et externes sur l'utilisation de la juste valeur afin de connaître les obstacles et les difficultés d'utilisation de la juste valeur dans l'environnement comptable Algérien.

Afin de répondre à cela, le chercheur s'est appuyé sur une étude à travers un questionnaire adressé à un échantillon de préparateurs et utilisateurs d'états financiers de praticiens de la profession comptable du sud-est au sud-est de l'Algérie, après avoir identifié les méthodes de comptabilité les plus importantes. mesure, et afin d'analyser leurs opinions sur les hypothèses de l'étude, le chercheur s'est appuyé sur un programme Spss.22 Statistique et Excel.

Le chercheur est également parvenu à de nombreux résultats représentés dans le fait que l'utilisation de la juste valeur dans l'environnement comptable Algérien se heurte à plusieurs difficultés et obstacles. Impact sur l'utilisation de la juste valeur, l'environnement externe d'autre part, concernant les législations comptables et fiscales qui ne prévoyaient pas les conditions de base pour l'application de la juste valeur, ainsi que les utilisateurs d'états financiers pour leur préférence pour le coût historique comme moyens de mesure comptable dans l'environnement comptable Algérien.

- **Mots-clés :**

Évaluation Comptable, Juste Valeur, Coût Historique, Environnement Algérien.

المحتويات

الصفحة	البيان
I	الإهداء والشكر.....
III	ملخص الدراسة.....
VII	قائمة المحتويات.....
X	قائمة الجداول.....
XII	قائمة الأشكال.....
XIV	قائمة الملاحق.....
XVI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
43-01	الخط الأول: مدخل للقياس المحاسبي على ضوء القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
02	<u>مدخل</u>
03	<u>المبحث الأول: التأصيل النظري للقياس المحاسبي</u>
03	المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي.....
04	المطلب الثاني: مضمون وشروط القياس المحاسبي.....
06	المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي.....
08	المطلب الرابع: أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي.....
10	<u>المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتكلفة التاريخية</u>
10	المطلب الأول: مدخل للتكلفة التاريخية.....
12	المطلب الثاني: أثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة.....
13	المطلب الثالث: مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
15	<u>المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة</u>
15	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة وأهميتها في الفكر المحاسبي.....
17	المطلب الثاني: القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المداخل).....
24	المطلب الثالث: محددات ومزايا وعيوب استخدام القيمة العادلة.....
26	المطلب الرابع: القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.....
34	<u>المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية</u>
34	المطلب الأول: تحليل البيئة المحاسبية الجزائرية.....
37	المطلب الثاني: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF).....
43	<u>خلاصة</u>

78-44	الفصل الثاني: الدراسات السابقة للقياس المحاسبي والقيمة العادلة
45	مدخل
46	المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية
46	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
58	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية
64	المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
64	المطلب الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة
66	المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة
78	خلاصة
107-79	الفصل الثالث: تقييم محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في الجزائر
80	مدخل
81	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية
81	المطلب الأول: الطرق والأدوات المستخدمة
86	المطلب الثاني: صدق وثبات الأداة (الإستبيان)
86	الفرع الأول: صدق الأداة
87	الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة
88	المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها
88	المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة
90	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الإستبائية (أراء عينة الدراسة)
105	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة
107	خلاصة
108	الخاتمة
113	قائمة المصادر والمراجع
122	الملاحق
144	الفهرس

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
66	مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة	01-02
82	الإحصائيات المتعلقة باستمارات الاستبيان الموزعة	01-03
85	مقياس ليكارت التلاثي	02-03
85	الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة	03-03
87	الصدق الداخلي البنائي لمحاور الإستبيان (Alpha Cropbach's)	04-03
88	أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	05-03
89	أفراد العينة حسب متغير المهنة	06-03
89	أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	07-03
90	واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة الحاسوبية الجزائرية	08-03
93	العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة	09-03
96	العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة	10-03
100	صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة	11-03
103	تلخيص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة	12-03
105	يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور	13-03

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
88	أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	01-03
89	أفراد العينة حسب متغير المهنة	02-03
90	أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية	03-03

قائمة الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	استمارة الاستبيان
02	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.22
03	قائمة المحكمين

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار/ الرمز	الدلالة باللغة العربية	الدلالة باللغة الأم
AICPA	المعهد الأمريكي للمحاسبين المعتمدين	American Institute Of Certified Public Accountants
AAA	جمعية المحاسبين الأمريكية	American Accounting Association
FASB	مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board
IAS	معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards
IFRS	المعايير الدولية للتقارير المالية	International Financial Reporting Standards
ISA	معايير المراجعة الدولية	International Auditing Standards
ISO	المنظمة الدولية للمعايير	International Organization For Standardization
PCN	المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National
SCF	النظام المحاسبي المالي	Système Comptabilité Financière
SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for The Social Sciences

المقدمة

شهدت البيئة المحاسبية الجزائرية في القرن الماضي (التاسع عشر) ومنذ إستقلالها في متوسط عام 1962 العديد من الإصلاحات المحاسبية وذلك لمحاولة الإنفصال من التبعية الفرنسية في مجال المحاسبة خصوصا وطبيعة المحاسبة في الجزائر، وكان أهم هذه الإصلاحات المخطط الوطني للمحاسبي (Plan Comptable Nationale)، والذي دخل حيز التنفيذ بداية من سبعينيات القرن الماضي ليفك التبعية الفرنسية في مجال المحاسبة من خلال مبادئه وقواعده المهمة التي سمحت للجزائر بالنهوض بالاقتصاد الوطني خصوصا في تلك الفترة التي عرفت انتعاش نوعي للاقتصاد الجزائري من خلال السياسات المحاسبية التي انتهجتها المؤسسات الاقتصادية و العمومية ومدى تأثيرها على فعالية الاقتصاد الوطني، حيث بقي هذا المخطط صالحا وناجحا مدة تعدت 30 سنة إلى غاية بدايات القرن العشرين.

ومع دخول القرن العشرين وبداية التطور في شتى المجالات السياسية والاجتماعية والاقتصادية على مستوى العالم ودخول الشركات متعددة الجنسيات العالمية، أصبح من الضروري على الجزائر تبني نظام محاسبي جديد يواكب هذه التطورات وجاءت العديد من الأفكار منها تطوير المخطط الوطني للمحاسبي، ومنها إلغائه كليا وتعددت الأفكار والبحوث، كل هذا كان بالموازاة نحو التوحيد المحاسبي في العالم.

فكانت سنة 2007 هي سنة التغيير من خلال تبني نظام محاسبي مالي جديد مستوحى من معايير المحاسبة الدولية من خلال مبادئها ومخرجات قوائمها المالية، وفق قانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لي 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التطبيق بداية من سنة 2010، لتصبح بذلك الجزائر من الدول التي تتجه نحو التوحيد المحاسبي من خلال هذا المولود المسمى بالنظام المحاسبي المالي.

وكان من بين ما ميز النظام المحاسبي المالي (Système Comptabilité Financiers) أهم القواعد والمبادئ المحاسبية تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني، ودخول القيمة العادلة كأداة جديدة للقياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية وبالتالي زيادة شفافية ومصداقية القوائم المالي من خلال الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، حيث تعتبر القيمة العادلة وسيلة حديثة على البيئة المحاسبية الجزائرية التي بقيت أكثر من ثلاثين سنة و هي تعتمد على التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي، بالإضافة إلى أن المشرع الجزائري لم يوفر الظروف و القواعد الأساسية لتطبيق القيمة العادلة، خصوصا ما تعلق بالسوق الكفاء لذلك واجهت استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية عدة صعوبات و لحد الساعة.

1. إشكالية الدراسة:

يعتبر دخول النظام المحاسبي المالي من خلال قانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق لي 25 نوفمبر 2007، والذي دخل حيز التنفيذ بداية 2010، من بين أهم الإصلاحات التي عرفتها الجزائر في مجال المحاسبة ومحاولة منها تطوير المحاسبة والولوج بها إلى العالمية، ومسايرة التطورات الاقتصادية والسياسية، خصوصا ما تجلّى في طرق إعداد القوائم المالية من خلال تعدد طرق القياس المحاسبي و التفاضل بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ورغم أن المشرع الجزائري تبني القيمة العادلة كوسيلة تصيف أكثر مصداقية على القوائم المالية، إلا أنه لم يهيأ الظروف الملائمة لتطبيق استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، سواء من المحيط الداخلي من خلال معدي القوائم

المالية أو مستخدمي القوائم المالية في المحيط الخارجي، حيث واجه استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية العديد من المعوقات و الصعوبات.

وبناء على ما سبق، يمكن لنا طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

" ما مدى تأثير محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟ "

ولقد تفرع من الإشكالية الرئيسية تصور لعدة أسئلة فرعية من أجل إثراء أكثر للموضوع تمثلت في:

- ◀ ما هو واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- ◀ هل للعوامل الداخلية تأثير على استخدام القيمة العادلة ؟
- ◀ هل للعوامل الخارجية تأثير على استخدام القيمة العادلة ؟
- ◀ هل تواجه القيمة العادلة صعوبات ومعوقات في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

2. فرضيات البحث:

تم صياغة فرضيات البحث بناء على الإشكالية المطروحة، والتي كانت على النحو التالي:

- لم تلقى القيمة العادلة قبولا عاما لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر و ذلك نظرا لظروف التي واجهت استخدام هكذا وسيلة كأداة للقياس المحاسبي؛
- للعوامل الداخلية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الداخلي سواء كانت برامج محاسبية أو معلومات مالية أو ممارسي المهنة في حد ذاتهم؛
- للعوامل الخارجية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الخارجي سواء تمثل في مستخدمي القوائم المالية وذلك في عدم ثقتهم في القيمة العادلة أو السوق الغير مهيا لاستخدام القيمة العادلة؛
- منذ تطبيق القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي لم يراعي المشرع الجزائري الظروف المحيط ولم يهيأ القاعده الأساسية لاستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية خصوصا فيما تمثل في توفير سوق كفاء.

3. أهداف البحث:

يهدف البحث إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تمثلت ما يلي:

- التعرف على أدوات القياس المحاسبي؛
- التعرف على واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- معرفة أسباب تأخير استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛
- التعرف على طرق القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري ؛
- محاولة تحديد محددات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثير ذلك على القوائم المالية ومستخدميها سواء في المحيط الداخلي أو الخارجي.

4. أهمية البحث:

تتمثل أهمية الدراسة في كون أدوات القياس المحاسبي تعتبر البوابة الرئيسية في إعداد القوائم المالية ومدى تطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري في المؤسسات الاقتصادية من إفصاح و اعتراف محاسبي ، ومعرفة أهمية تطبيق استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي و أهمية استخدام هذه الأخيرة و إنعكاسها على القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية .

كما يكتسي الموضوع أهمية بالغة كونه موضوع يحتاج دراسة أكثر من الناحية المهنية، يستوجب منا التحليل والدراسة ولأهمية استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

5. مبررات إختيار البحث:

تعددت الأسباب والمبررات التي كان لها سبب في اختيارنا لهذا الموضوع بين ما هو ذاتي (شخصي) وما هو موضوعي حيث نلخصها فيما يلي:

- الرغبة الشخصية في البحث في هذا الموضوع، وكذا ارتباطه بتخصص الباحث؛
- يعتبر موضوع حديث من حيث الطرح في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث لم يتطرق الباحثون إليه بهذا الشكل بالإضافة إلى مهنية الموضوع؛
- كون الدراسة من المواضيع المطروحة في الساحة الاقتصادية والمهنية حاليا، والتي تستدعي المزيد من الدراسة والتحليل؛

6. حدود الدراسة:

تمثلت حدود الدراسة في ثلاث حدود على النحو التالي:

- ◀ **الحدود المكانية:** تمثلت حدود الدراسة الميدانية في الرقعة الجغرافية التي تمت فيها توزيع الإستبيان المعتمد في الدراسة وتحديد العينة المستوجبة من معدي القوائم المالية ومسرين في صناديق الضمان الاجتماعي وبالتحديد الجنوب الشرقي الجزائري (غرداية، ورقلة، الأغواط والوادي).
- ◀ **الحدود الزمانية:** تمثلت الحدود الزمانية للدراسة الميدانية في الفترة التي تم فيها تحديد معالم الإستبيان أي فترة إنجازها من بداية تصميم الإستبيان إلى توزيعه على معدي القوائم المالية ومسيري مؤسسات الضمان الاجتماعي، إلى غاية الانتهاء من تحليل البيانات ثم جمعها وهذه الفترة كانت من ديسمبر 2020 إلى غاية جوان 2021.
- ◀ **الحدود الموضوعية:** تمثلت الحدود الموضوعية للدراسة بالحوار الأساسية التي لها صلة بالموضوع والمتمثلة في القيمة العادلة، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، من خلال الدراسة الميدانية التي تمت بها الدراسة.

7. المنهج المتبع وأدوات الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتساؤلاتها وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فإننا إعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي، بالإضافة إلى المنهج الاستقرائي من خلال الدراسة الميدانية الاستقصائية لمعدي و

مستخدمي القوائم المالية و مسيري المؤسسات الاقتصادية، كما اعتمدنا أسلوب البحث المكتبي في مجال تحليل الدراسات السابقة وإستغلال مختلف المراجع وتحليل الوثائق التي حصلنا عليها بصدد هذا البحث.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة في الدراسة فهي:

▪ **نوعية ومصادر البيانات:** على مستوى الجانب النظري تم الإعتماد على المسح المكتبي من الكتب والدوريات والأطروحات على مستوى المكتبات الوطنية والدولية، بهدف التعرف على الدراسات السابقة لموضوع الدراسة، فضلاً عن الاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن طريق إطار موجه للأسئلة تمثلت في إستبانة موجهة إلى معدي القوائم المالية ومسيري صناديق الضمان الإجتماعي.

▪ **الأساليب المستخدمة لتحليل البيانات:** إستخدم الباحث مجموعة من الأساليب والأدوات المتمثلة في: - أدوات التحليل الإحصائي: حيث قمنا بإختبار مجموعة من الفرضيات من وجهة نظر الإحصاء الإستدلالي بالإستعانة بالبرنامج MS EXCEL والبرنامج الإحصائي SPSS,22.

8. صعوبات الدراسة:

رغم حصولنا على المعلومات المطلوبة والذي قمنا بجمعها من الاستبيان الموزع على معدي ومستخدمي القوائم المالية ، والذي ساهم في إثراء دراستنا أكثر، رغم ذلك واجهتنا بعض الصعوبات يمكن إنجازها فيما يلي:

- رفض بعض أفراد العينة التجاوب مع الاستبيان الورقي؛
- صعوبة تجاوب أصحاب القرار؛
- تزامن فترة توزيع الإستهبيان وأعمال نهاية السنة وإعداد الميزانيات المالية؛
- صعوبة الفترة التي تزامنت من فيروس كورونا (Covid-19) وصعوبة التنقل والتواصل خلال تلك الفترة.

9. هيكل وأجزاء البحث:

إنطلاقاً من طبيعة الموضوع والأهداف المنوطة به، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم موضوع البحث إلى ثلاثة (03) فصول بعد المقدمة؛ منها فصل (01) نظري تتضمن الجانب العلمي والنظري للدراسة، وفصل ثاني (02) خاص بعرض الدراسات السابقة، ووصولاً إلى فصل أخير ثالث (03) تتضمن الدراسة الميدانية للموضوع من خلال إستبيان موجه لممارسي مهنة المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي جاءت كما يلي:

★ **الفصل الأول:** خصص هذا الفصل لدراسة الأسس النظرية للقياس المحاسبي و ذلك من خلال التعرف على القيمة العادلة و التكلفة التاريخية، ولتحليل ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى أربعة (04) مباحث، وهذا من خلال التعرف على الإطار النظري للقياس المحاسبي، ثم الإطار المفاهيمي للتكلفة التاريخية في المبحث الثاني، لیتم بعدها في نهاية هذا الفصل وفي جزئه الأخير التعريف بالجوانب النظرية للقيمة العادلة.

★ **الفصل الثاني:** إحتوى هذا الفصل على الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ولتحليل ذلك قمنا بتقسيم الفصل إلى (03) مباحث حيث خصص المبحث الأول لقراءة الدراسات السابقة

باللغة العربية و التي تناولت القيمة العادلة بكل أبعادها سواء المحلية في الجزائر أو العربية على مستوى ربوع الوطن العربي، كما تم التعرف على الدراسات باللغة الأجنبية التي تناولت الموضوع وربط أبعاد ومتغيرات الدراسة، ليتم في نهاية الفصل في المبحث الأخير مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة من خلال التعرف على أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة، بالإضافة إلى مميزات الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

★ **الفصل الثالث:** وهو يحتوي على دراسة ميدانية، تمثلت في آراء معدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية ورأيهم حول محددات إستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث قسمت الدراسة إلى تقديم مجتمع وعينة الدراسة، ومنهجية الدراسة والأساليب والأدوات المستخدمة، وصولاً إلى عرض النتائج ومناقشتها وذلك بالاعتماد على العديد من الاختبارات الإحصائية من برنامج SPSS,22.

★ **الخاتمة:** قدمنا ملخصاً عاماً عن الموضوع وأهم النتائج المتوصل إليها، فضلاً عن مجموعة من الاقتراحات والتوصيات.

ومن الله التوفيق.....

الفصل الأول:

مدخل للقياس المعاسيري على ضوء القيمة العادلة في الجزائر.

مدخل:

لقد مرت النظرية المحاسبية خلال تطورها بالعديد من المراحل، حيث كان لكل مرحلة مميزات وخصائصها، وكان من بين أهم ثمار تطور هذه النظرية هو التوجه من المنهج التقليدي إلى المنهج الحديث التي تعتبر المحاسبة كنظام للمعلومات يسمح بإعداد كشوف مالية تقدم معلومات مالية كاملة.

كما تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، بالإضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة، وحتى تكون الكشوف المالية ذات مصداقية وملائمة لا بد من وجود قياس محاسبي والذي يعد ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع، كما للقياس المحاسبي عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية التي إستخدمت لعدة عقود ورغم مميزاتها إلا أنها وجهت لها العديد من الإنتقادات.

وعليه نادت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية بضرورة التوجه لإستخدام 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 أربعة (04) مباحث كمايلي:

المبحث الأول: التأصيل النظري للقياس المحاسبي.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتكلفة التاريخية.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.

المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المبحث الأول: التأسيس النظري للقياس المحاسبي.

ياعتبار القياس المحاسبي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ومن أهم بدائله التكلفة التاريخية والقيمة العادلة كمنهج حديث برزت من خلال التطورات والإنتقادات الموجهة لتكلفة التاريخية، وعليه سيتم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الأدبيات النظرية المتعلقة بالقياس المحاسبي.

المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أهم التعاريف المتعلقة بعملية القياس المحاسبي، بالإضافة إلى أهمية القياس المحاسبي.

• الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي.

القياس بصورة عامة هو تعبير عن أشياء أو ظواهر والعلاقات بينها عن طريق تعيين أعداد أو رموز للأشياء والظواهر يمكن معها التعرف على العلاقة بين الأشياء والظواهر عن طريق معرفة العلاقة بين الأعداد والرموز¹. وتعرف جمعية المحاسبين الأمريكية A.A.A سنة 1966، القياس المحاسبي على أنه " قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءً على ملاحظات ماضية أو جارية بموجب قواعد محددة"².

أما التعريف الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي: "القياس هو عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم الاعتراف به والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وهذا بالاعتماد على طرق قياس محددة"³.

يعرف Mcdonald القياس بأنه عملية ترجمة الوصف اللفظي إلى وصف رقمي على أن ينصرف هذا الوصف إلى خاصية معينة في الشيء موضوع القياس، وهذا يتطلب عادة تعريف الشيء بوضوح ثم تحديد قواعد القياس وهذه الإجراءات تنتهي بتحديد رقم معين لكل خاصية يراد قياسها⁴.

أما المنظر الرئيسي لنظرية القياس الكلاسيكية Campbell ومن خلال تحديده لمفهوم القياس تطرق إلى ضرورة تحديد الخواص الواجب قياسها من أجل ربطها بالأعداد وذلك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وهو ما ذهب إليه كذلك Steven في مؤلفه الصادر سنة 1946 من خلال إشارته على أن القياس هو عملية ربط بين الخواص والأعداد بموجب نموذج رياضي.

¹. التجاني بالرقى، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالضحكم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد 8، 2008، ص.58.

². محمد مطر، موسى السويطي، التأسيس النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص.130.

³. Discussion Paper, International Accounting Standards, November 2005, P.18.

⁴. يامن خليل الزغي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، سنة 2005، ص.29-30.

مما سبق يمكن استنتاج تعريف ملخص للقياس المحاسبي بأنه عملية مقابلة يتم من خلالها قرن الأعداد بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة، وذلك وفق أدوات وطرق قياس محددة قصد توفير معلومة دقيقة تفيد مستخدميها في إتخاذ القرارات الاقتصادية.

• الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي.

عندما يتم تجريد الأمور والأحداث من صفاتها الحقيقية إلى لغة الأرقام فإن هذا الأمر يقود مستخدميه معلومات النظام المحاسبي (والذي هو عبارة عن أداة الحاسبة في ترجمة الأنشطة والعمليات التي تتم في المشروع إلى معلومات رقمية) والذين يختلفون في فهمهم وتفسيرهم للوقائع بشكلها الحالي إلى توحيد رؤيتهم للأعمال التي قامت بها الشركة، وبالتالي يكون حكم المستخدمين على أدائها أكثر وضوحاً ومنه تتحقق الاستفادة المرجوة من الحاسبة في مساعدتهم على إتخاذ القرارات المستقبلية وتصبح المعلومات أكثر ملائمة في الحكم على أداء الشركة وإدارتها، وبالتالي قدرة أكبر على إصدار أحكام متطابقة من قبل جميع الأطراف على اختلاف درجة المعرفة والثقافة لكل منهم معني الأهداف والعمليات التي تتم في الشركة.

كما أن ضرورة القياس المحاسبي في مظهره النقدي يظهر بوضوح عندما تكون هناك رغبة في إجراء مقارنة بين البدائل الاستثمارية، والتي تكون عادة مختلفة حسب طبيعة النشاط ولكن عندما تكون جميعها مُعبراً عنها بالصورة العددية، تصبح إمكانية المقارنة أكثر وضوحاً وسهولة، كما أن المقارنة تصبح ممكنة إلى حد ما لنفس الشركة ولكن في أوقات مختلفة، وذلك لأنه على الرغم من اختلاف الأنشطة التي تتم فيها من زمن لآخر إلا أن إمكانية المقارنة موجودة لكون جميع العمليات على تعددها يُعبر عنها بنفس أداة القياس الكمي ألا وهي الوحدة النقدية، وبالتالي فإن أهمية القياس تنبع من أنها لغة التخاطب المشتركة التي يتم التعامل بها من قبل جميع المستخدمين للمعلومات¹.

المطلب الثاني: مضمون وشروط القياس المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى مضمون وشروط القياس المحاسبي.

• الفرع الأول: مضمون القياس المحاسبي.

تضمن القياس المحاسبي تحديد كل من الكميات والأسعار للتغيرات التي تحدث في الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية نتيجة قيامها بنشاطها الاقتصادي، وعليه سيتم التطرق إلى أهم عنصرين في القياس المحاسبي وهما:²

1- تحديد الكميات: يُقصد بتحديد الكميات عموماً عملية تحويل الكم المتصل المتمثل في امتدادات مكانية و زمانية للأشياء موضوع القياس إلى علامات مكانية و زمانية مُصاغة في صورة عددية يطلق عليها الكم المنفصل، ويتضمن عملية تحديد الكميات بعض المصطلحات المستخدمة والمدرجة في هذا المجال، منها بدأت فكرة العدد من خلال المقاييس البدائية المرتبطة بالمعاني الحسية التي كانت تسود المجتمعات القديمة، وقد تطورت تلك المفاهيم لغويًا لتصبح ذات معاني تستخدم للتفاهم بصورة مجردة جديدة وهكذا نتج العدد عن تجارب حسية، وعادة يتم قياس

¹. يامن خليل الزغي، مرجع سبق ذكره، ص. 32.

². التجاني بالرقمي، مرجع سبق ذكره، ص. 62.

الكميات باستخدام وحدات متجانسة يتفق عليها كمعيار، وأيا كان نوع المقدار الكمي المراد قياسه فلا بد من مقارنة شيئين متجانسين على وجه ما، بحيث ينتج عن هذه المقارنة عدد يحدد النسبة بينهما ويمثل هذا العدد كمية المقدار المراد قياسه، وهذه النسبة عادة يتم تحديدها بعدد معين لا يمكن الوصول إليه إلا إذا تمت معرفة متى يكون الأول مساويا للشيء الثاني أو يكون تساويهما ممكنا ومفهوما.

وتعتمد طرق قياس الكميات على إيجاد علاقة بين الأعداد والمقادير المراد قياسها وتحدد تلك العلاقة في صورة تطابق بين الأطراف لإيجاد التساوي بين وحدتين تمثل إحدهما وحدة القياس.

2- تحديد الأسعار: إن التعبير عن كميات السلع والخدمات في صورة وحدات قياسية عامة تتناسب مع طبيعتها لا يحقق بمفرده هدف القياس المحاسبي، بل يستلزم الأمر ضرورة تحديد الأسعار التي تعبر عن معدل تساوي الوحدات لكمية تلك السلع والخدمات بوحدات نقدية تلقى القبول العام، هذا وتتضمن عملية تحديد وحدة قياس الأسعار، يمكن تحديد قيمتين مختلفتين لنفس الكمية من السلع والخدمات حيث تعتبر وحدة النقود هي وحدة قياس الأسعار الأساسية منذ أن حل التبادل على الأساس النقدي محل التبادل بالمقايضة بين السلع والخدمات طالما أن القياس المحاسبي يعتمد على استخدام الأساليب الكمية سواء كانت عددية أو نسبية، وبالتالي لا بد أن يعتمد على وحدة كمية لقياس الأسعار وهي وحدة النقود، حيث أن إحدى وظائف النقود هي أنها مقياس للقيمة وبالتالي فإن ما يراد قياسه محاسبيا هو القيمة الحقيقية للتغيرات التي تحدث للموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة المحاسبية، وحيث أن وحدة النقود كمقياس للقيمة ليست مستقلة عن مفهوم القيمة ذاتها، لذا فإن افتراض ثبات وحدة القياس وعدم تأثرها بما يقاس عليها يؤثر في وحدة النقود، ذلك أن قيمة النقود تتغير من آن لآخر نتيجة للتغير في قوتها الشرائية في فترات التضخم، ولذا يترتب على استخدام وحدة النقود كوحدة للقياس المحاسبي في فترات التضخم أخطاء في نتائج القياس ما لم يتم تعديل قوتها الشرائية بما يتناسب مع معدل التضخم السائد، كما أن هذه المشاكل تحدث عند قياس أسعار السلع والخدمات طويلة الأجل وخاصة في حالة وجود تباعد تاريخي بين التبادل الفعلي والقياس.

• الفرع الثاني: شروط القياس المحاسبي.

يجب أن تتوفر شروط معينة عند إجراء عملية القياس المحاسبي وهي كما يلي¹:

- 1. الموضوعية:** يجب أن تكون المعلومات والبيانات المحاسبية دقيقة وذلك من أجل تحقيق قياس موضوعي دقيق، وهذا ما يؤيده أصحاب اتجاه التكلفة التاريخية الذي يمثل الدليل الموضوعي عندهم في المستندات، إلا أنه بمرور الزمن تتلاشى موضوعية تلك المستندات وبالتالي فإن القياس المحاسبي في هذه الحالة تنتفي فيه صفة الموضوعية.
- 2. توحيد أسس القياس:** ومن خلاله يجب أن تتصف الوحدة المراد قياسها بعدم تغير محتواها الكمي على مدار عملية القياس نفسها وأن لا يتغير محتواها بين عملية قياس وأخرى.

¹. إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، العراق،

المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أسس ومعايير القياس المحاسبي.

• الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي.

للمفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي تتم المقارنة بينها على أساس حلوها من¹:

- **أخطاء التوقيت:** تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبياً في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات 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 للنقد، وهذا 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 والإستخدام؛
- **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.

• الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي.

تعتبر لجنة النظرية المحاسبية التابعة لجمعية المحاسبين الأمريكيين من بين أهم اللجان التي تناولت معايير القياس المحاسبي، إذ يعود لها الفضل في صياغة بعض الأسس النظرية الخاصة بصيغة معايير القياس المحاسبي سنة 1966؛ وتكمن أهمية هذه المعايير في كونها (أداة تقييم لمدى تحقيق أهداف القياس؛ كما تعتبر حسب مختلف الدراسات المرشد والموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة؛ والأسس والقواعد والمبادئ التي يتم على ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى؛ وما تسفر عنه عملية القياس من نتائج ايجابية كانت أم سلبية من جهة سلبية من جهة ثالثة)²، وركزت أغلب الدراسات في الميدان المحاسبي على ثلاثة معايير وهي الموضوعية والقابلية للتطبيق ومعيار الفائدة؛

01- معيار الموضوعية: يقصد بالموضوعية أو الإيجابية في القياس؛ عدم التحيز أو عدم خضوعه لتقديرات شخصية بحتة؛ وبمعنى آخر يقصد بها بصفة عامة التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فإن القياس الموضوعي قياس غير شخصي، والهدف من كون المحاسب موضوعيا هو قناع مستخدم القوائم المالية من أنها خالية من أي اعتبارات شخصية أو تحيز، وفي تقرير الجمعية المحاسبية الأمريكية (AAA) عن موضوع معايير المحاسبة؛ رأَت اللجنة المختصة أن الموضوعية في المحاسبة يقصد بها "أن البيانات المحاسبية تعد موضوعية إذا توافر لها القابلية للتحقق عن طريق أدلة الإثبات المتعارف عليها ومن ناحية أخرى أن تكون خالية من التحيز الشخصي"³.

¹. تامر بسام حابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية على البنوك الخلية في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2013، ص. 21.

². كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص. 331.

³. فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص. 97.

وبالعودة إلى الفروض الحاسوبية نجد فرض الموضوعية من بين أهم الفروض والتي يقصد بها الالتزام بالدقة في إصدار الأحكام وعدم الاعتماد على التقدير الشخصي والحكم الجزائي والاحتمالات غير المؤكدة الحدوث¹. وعليه فإن استخدام معيار الموضوعية ينتج عنه توطيد علاقة الثقة بين مخرجات النظام الحاسبي ومن خلالها الحاسبين وكل مستخدمي القوائم المالية.

02- معيار القابلية للتطبيق العملي: يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس، فقد يكون المقياس ذا فائدة كبيرة وتتوافر فيه كل الشروط الموضوعية ولكن يصطدم بالواقع العملي مما يجعل تطبيقه محاطا بصعوبات لا يمكن تذليلها، وحتى يكون المقياس قابلا للتطبيق العملي يجب أن تتوفر فيه العوامل الآتية:

◀ توافر الظروف العملية لتنفيذ نموذج القياس؛

◀ أن يصاحب تطبيق النموذج تحمل المشروع بتكلفة مناسبة؛

◀ إمكانية تنفيذ القياس في وقت مناسب.

03- معيار الفائدة: من البديهيات المتعارف عليها أن لكل شيء أهمية، ويتوقف مقدار الأهمية على مقدار الفائدة الناتجة عن تنفيذ الشيء ذاته، والحاسبة ليست هدفا في حد ذاتها بل هي وسيلة لخدمة مستخدمي المعلومات الحاسوبية، لذا فلا بد وأن تتصف المعلومات الحاسوبية بأنها مفيدة لمستخدميها، وقد حددت جمعية المحاسبة الأمريكية عام 1966 في تقرير لها بعنوان "بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة" أربعة معايير وصفات يجب أن تتوفر في المعلومات كي تكون ذات فائدة وهي الملائمة، القابلية للتحقق، والبعد عن التحيز والقابلية للتعبير الكمي.

04- معيار الملائمة: يعتبر هذا المعيار من بين أهم خصائص المعلومات الحاسوبية المرتبطة بالقياس والتقييم ويقصد بها (أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسه)²، أي قدرة تلك البيانات على إبراز القيمة الفعلية والصحيحة للموارد المتاحة ومجالات استعمالها في أي لحظة يتطلبها القياس، كما تم تعريفها بأنها (قدرة تلك المعلومات على التأثير على قرارات المستخدمين)³.

وعليه فإن منفعة هذه المعلومات وفائدتها يتطلب توفر خاصية الملائمة و الموثوقية حتى تكون مفيدة لمختلف المستعملين، وتتميز الملائمة بثلاثة خصائص أساسية نلخصها فيما يلي⁴:

◀ التوقيت الملائم، أي توفير المعلومات في الوقت المناسب و في حينها قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في قرارات المستخدمين؛

◀ القدرة على التنبؤ بالمستقبل، والذي عرفه مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في بيانه رقم 02 الصادر في 1980 بأنه مساعدة المستخدمون على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو حاضرة؛

◀ القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة، أي أنها تساعد مستخدم المعلومات في تقييم صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت عليها هذه التوقعات.

¹. كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص. 334.

². نفس المرجع السابق، ص. 332.

³. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية الحاسوبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006، ص. 72.

⁴. لخضر سي محمد، أسس وقواعد التقييم الحاسبي - دراسة تحليلية نقدية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة باتنة، 2017، ص. 90.

05- معيار القياس الكمي: إن إستخدام هذا الأسلوب يضمن الموضوعية والدقة في القياس وكذلك الوضوح في التفسير، لكن الإشكالية التي تبقى مطروحة هي كيفية تحديد و اختيار المقياس الكمي المناسب، وعليه يجب على القائمين على عملية القياس اختيار المقياس المناسب الذي يتسم بالشمول والعمومية و التوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية، وخير مقياس كمي يتميز بتلك المواصفات هي (النقود نظرا لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم و الدفع و المبادلة)¹.

المطلب الرابع: أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي.

• الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي.

تتمثل أساليب القياس المحاسبي فيمايلي²:

- أساليب القياس الأساسية أو المباشرة: تحدد فيها نتيجة القياس المحاسبي بقيمة الخاصية محل القياس دون الحاجة إلى عملية الاحتساب أو علاقات رياضية بين الخواص محل القياس، و يتبع هذا الأسلوب مثلا في قياس تكلفت آلة ما وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

- أساليب القياس غير المباشرة أو المشتقة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي بطريقة مباشرة، لا بد من قياس قيمته بطريقة غير مباشرة بإستخدام العلاقات الرياضية أو النماذج الكمية، إذ يعتبر الاحتساب الأساس الذي يقوم عليه هذا الأسلوب.

- أساليب القياس التحكيمية: تشبه في إجراءاتها الأساليب غير المباشرة، ولكن الفرق بينهما ينحصر في أنه توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر إليها مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية.

• الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي.

تقوم عملية القياس المحاسبي على أربعة أركان رئيسية هي³:

- الخاصية محل القياس: إذا ما اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس، فإن الخاصية التي تنصب عليها القياس، هي التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة كبيعاتها مثلا، كما قد تنصب على خاصية غير خاصية التعدد النقدي، كأن يكون محل القياس هو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛

- المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع القياس المستخدم لي عملية القياس على الخاصية محل القياس، وبالنسبة للمؤسسة الاقتصادية إذا كانت خاصية التعدد النقدي للربح مثلا هي الخاصية محل القياس، فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس للقيمة (وحدة النقد)؛

¹. كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص.338.

². وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الدنمارك، 2007، ص.ص.109-111.

³. نفس المرجع السابق، ص.ص.101-102.

- وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين، حينئذ لا يكفي فقط تحديد نوع وحدة القياس، فمثلا لو كانت قيمة الربح محلا للقياس، فبالإضافة إلى تحديد نوع المقياس المستخدم وهو مقياس مالي (وحدة النقد)، لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة، هل هي الدينار مثلا أم الأورو...؟
- الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس، لأن نتائج هذه العملية تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر المقاييس الموضوعية.

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتكلفة التاريخية.

إن الحاسبة التقليدية والتي مازالت تطبق في الكثير من دول العالم، كانت تركز على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) من بينها مبدأ التكلفة التاريخية والتي اعتبرت ولعقود طويلة نموذجاً يتميز بدرجة عالية من الموثوقية والموضوعية في عملية القياس، إلا أن هذه الخصائص لم تجعلها تحافظ على مكانتها وستتناول في هذا المبحث الأدبيات النظرية للتكلفة التاريخية.

المطلب الأول: مدخل للتكلفة التاريخية.

يعتبر القياس المحاسبي وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر في عملية تقييم وقياس عناصر القوائم المالية، وقد استطاع هذا النموذج ولفترات طويلة من الزمن أن يحتفظ بأحقية استخدامه نظراً للمزايا التي يتمتع بها متخطياً جملة الانتقادات الموجهة إليه.

• الفرع الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية.

لقد تعددت التعاريف المقدمة لمبدأ التكلفة التاريخية ويمكن عرض أهمها فيما يلي:

- 1 - "يقصد بهذا المبدأ تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي أو ما في حكمه والذي دفع أو بالقيمة العادلة لما أعطي بالمقابل في تاريخ الحصول عليها، وتسجيل الإلتزامات بقيمة ما تم استلامه مقابل الإلتزام أو في بعض الظروف بمبلغ النقدية أو ما في حكمها والذي من المتوقع أن يدفع لسداد الإلتزام ضمن النشاط العادي للمنشأة"¹.
- 2 - "يقصد بطريقة التكلفة التاريخية أن تقاس كل الأصول والخصوم على أساس السعر النقدي؛ أو السعر النقدي المعادل لتلك الموارد والإلتزامات في تاريخ إقتناء الأصل أو قيام الإلتزام"².
- 3- فالتكلفة التاريخية تمثل النموذج التقليدي لتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والإلتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المؤسسة والأطراف الذي تتعامل معهم وهذه تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة، وهذه غالباً ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق منها"³.

أما (Alfred Stettler, Réda Gharbi) حيث يعتبر الثاني ممثلاً لسويسرا في مجلس المعايير المحاسبية الدولية والذي أطلق عن التكلفة التاريخية المدرسة الكلاسيكية للتقييم والقياس، فعرفها على أنها طريقة مرتبطة كلاسيكياً بالتصنيف النقدي (Classification Monétaire) وتمثل في المبالغ المدفوعة من أجل الحصول على أصل معين، أو أداء التزم معين، ومن أهم مميزاتها موثوقيتها و موضوعيتها وثباتها على الأقل في المدى القصير⁴. ونلاحظ أنه عكس المفهومين السابقين فإن هذا الأخير أشار إلى أهم مميزات هذه الطريقة أو النموذج "الموثوقية والموضوعية"، وهما

¹. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير الحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص.21.

². نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³. زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور، عدد 14/خاص (الجزء الثاني)، كلية المنصور الجامعة، العراق، 2010، ص.154.

⁴. Alfred Stettler, Réda Gharbi, *Les Cadres Conceptuels et Les Méthodes d'évaluation Pratique Comptable*, Expet-Comptable, Suisse, Page.241.

الأسباب الرئيسية وراء استمرار هذا النموذج رغم الإنتقادات الكبيرة والموضوعية في كثير من الأحيان الموجهة إليه، وفي تعريف آخر تم التركيز على النفقات التي تتحملها الوحدة المحاسبية من أجل وضع هذا العنصر موضع الاستغلال من خلال تعريفها بأنها جميع النفقات والمصروفات التي تحملتها المؤسسة من أجل الحصول على الأصل، إلى غاية أن يصبح جاهزا للاستعمال في المكان المخصص له بالمؤسسة، ومن أجل الغرض الذي امتلك من أجله¹.

كما تم تعريفها بأنها القيمة النقدية المدفوعة أو ما يعادلها، أو القيمة العادلة لأصول أخرى قدمت للحصول على الأصول (حالة مبادلة)، وذلك في تاريخ شراء الأصل أو تاريخ إنشائه². ومن خلال هذا المفهوم نلاحظ أن المعيار الحاسم في تحديد التكلفة هو نسبتها إلى نقطة زمنية محددة.

وهو ماورد في تعاريف عديدة خاصة تعريف (Kieso & al 2005) والذي ركز على تكلفة الأصل أو الالتزام، وفترة الإنشاء أو الحدوث، لأن ذلك يمثل التكلفة الحقيقية المتفق عليها بين أغلبية الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، بالإضافة الى موثوقيتها وموضوعيتها.

من خلال المفاهيم السابقة نلاحظ ثلاثة معايير أساسية يرتبط بها تعريف طريقة التكلفة التاريخية. أولى هذه المعايير نجد المعيار الزمني الذي يؤشر إلى ضرورة ربط هذا المفهوم بتاريخ محدد، قد يكون تاريخ الإقتناء أو تاريخ الإنجاز، أما المعيار الثاني فهو ذلك المعيار الذي يدعو لضرورة إضافة كل المصاريف المرتبطة بهذا الأصل إلى غاية وصوله إلى المكان المخصص له من أجل استغلاله (المكان) أما المعيار الثالث فهو الجاهزية والتي يقصد بها إضافة جميع النفقات حتى يبدأ هذا الأصل في استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة به. هذا بالإضافة إلى تركيزها على عناصر أخرى نلخصها فيما يلي:

- الإجماع على موضوعيتها ودقتها؛
- قياس عناصر القوائم المالية على أساس السعر النقدي المكافئ في تاريخ حدوث تلك الأحداث؛
- ترتفع درجة الإنتقاد وتتهم بأنها بعيدة عن الواقع كلما كانت الفترة أطول بين التسجيل الأولي والأحداث اللاحقة
- يؤثر عامل التضخم والتغير المستمر في الأسعار على ملائمتها ودقتها؛
- تكون أكثر ملائمة في ظل الاقتصاديات التي تتسم بالثبات والاستقرار.

● الفرع الثاني: مبررات استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

تقوم التكلفة التاريخية على أساس إثبات تكلفة بنود الموجودات والالتزامات وفق سعرها التبادلي الفعلي، أو السعر التبادلي النقدي المعادل الذي يتمثل في تكلفة الحصول على الأصل عند امتلاكه أو مقدار الالتزام الذي تتعهد الوحدة المحاسبية بتحميله في تاريخ نشوئه، والتكلفة هي أساس الإثبات المحاسبي الموثق بمسندات ثبوتية توفر الدليل المادي على إمكانية التأكد من صحة العملية أو الحدث الاقتصادي على العموم، وعلى هذا الأساس برز العديد من المؤيدين لهذا النموذج و قدموا العديد من المبررات التي تدعم وجهة نظرهم القائمة على إبقاء على هذا الأساس كمرجع أساسي في

¹. النجاني بالرفقي، مرجع سبق ذكره، ص.67.

². رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص.410.

القياس والتقييم خاصة وأنها الطريقة الوحيدة التي يجمع أغلبية المستعملين والمتدخلين على أنها الطريقة الأكثر موضوعية و ملائمة. ومن بين أهم مميزاتها ما يلي:

- إن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية أثناء الحصول على الأصل؛
- تستند إلى عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية؛
- تقسم بالموثوقية الكبيرة؛
- ملاءمتها للإطار الفكري للمحاسبة. بما يشتمل عليه من فروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما؛
- مسايرتها لفرض الاستمرارية؛
- ملاءمتها مع أهم المبادئ المحاسبية وهو مبدأ الحيطة والحذر؛
- انسجامها مع مبدأ تحقيق الإيرادات؛
- توافقها مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات؛
- تناسبها و فرض وحدة القياس النقدي كأساس للتعبير عن الكميات والمقادير الخاصة بعناصر القوائم المالية؛
- تعتبر أفضل مقياس يعتمد عليه الإداريين لقياس ومراجعة مساهماتهم وجهودهم؛
- واقعية وحقيقة هذه الطريقة من خلال المستندات الكتابية التي تتوفر عليها وعدم اعتمادها على الحكم الشخصي؛
- تساهم هذه الطريقة في التقليل من النفقات والوقت والجهد من خلال الحصول المباشر على المعلومات والبيانات من الدفاتر المحاسبية.

المطلب الثاني: أثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة.

تتعلق خاصية الموثوقية بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها، حيث أن درجة الوثوق بالمعلومات المحاسبية تعد انعكاسا واضحا للأدلة الموضوعية أو طرق أو أسس القياس السليمة التي بنيت عليها تلك المعلومات¹، إذ تعد الموثوقية الخاصة الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها البيان رقم 02 لعام 1980 علي النحو التالي: "هي خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله" وتتكون من ثلاثة خصائص:

- **الصدق في التعبير:** مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.
- **القابلية للتحقق:** تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل بإستخدام نفس طرق القياس.

¹. حاج فويدر فورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجود المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012، ص.280.

- **الحياد:** ينبغي أن يتوفر في القوائم المالية ذات الأغراض العامة الحياد من جانب القيام بإعدادها بالنسبة لمختلف الإستخدامات التي تستخدم فيها، وذلك حتى تستطيع مقابلة الاحتياجات لجميع الجهات التي تستخدم القوائم المالية، وإلا فقدت تلك القوائم أهميتها في التعبير¹.

من خلال ماتم تناوله يرى الباحث أن أرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة كبيرة جدا من الثقة لخلوها من التحيز، إلا أن الأرقام التاريخية تتمتع بدرجة منخفضة من خاصية الملاءمة لأن الأرقام أقل تمثيل للواقع الفعلي.

المطلب الثالث: مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى مزايا وعيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

• الفرع الأول: مزايا استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

لقد عرف هذا المبدأ عدة إنتقادات إلا أن هناك أسبابا تدعم وجهة نظر المنادين والمؤيدين لعدالته والذي يتلخص أهمها فيما يلي²:

- 1- تمثل التكلفة التاريخية للحدث المالي التكلفة الحقيقية الفعلية المدفوعة أو المترم بدفعها وقت إقتناء أصل أو نشوء التزام؛
- 2- يستند الإثبات المحاسبي للحدث المالي بالتكلفة التاريخية إلى عمليات حدثت فعلا وليست عمليات افتراض؛
- 3- يستند الاعتراف المحاسبي باستخدام هذه الطريقة إلى وجود مستندات ثبوتية تؤيد وقوع الحدث المالي، مما يجعل القوائم المالية أكثر موثوقية؛
- 4- تتلاءم طريقة التكلفة التاريخية مع غالبية الفروض والمبادئ المحاسبية الأساسية مثل فرض الاستمرارية و ثبات وحدة النقد أو مبدأ الموضوعية؛
- 5- يتلاءم مبدأ التكلفة التاريخية مع مبدأ الثبات في إتباع النسق، بحيث تبقى الأصول و الخصوم مقومة بتكلفتها التاريخية من فترة إلى أخرى بصرف النظر عن تغيرات الأسعار الطارئة خلال تلك الفترات؛
- 6- يوفر معلومات ملائمة تساعد الدائنين على التأكد من المحافظة على أدني مستوى من الأصول لضمان حقوقهم قبل المشروع؛
- 7- نظام ضروري لكل أنواع الرقابة الإدارية لاحتفاظه بسجلات عن جميع التحصيلات النقدية والمدفوعات النقدية (الرقابة النقدية) وكذا سجلات عن المدينون والدائنون لضمان الوفاء بالمطالبات المالية في تواريخ استحقاقها ... الخ؛
- 8- أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد على ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع و ضمان كفاءة التشغيل؛
- 9- أساس للتنبؤ بالمستقبل فتحليل الأحداث الماضية أفضل أساس للتنبؤ؛

¹. بلر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد الرابع عشر، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013، ص.93.

². هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2015، ص.ص.13-14.

10- يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات مما يعني أنه نظام جيد لاحتساب الضريبة وعدم التهرب منها؛

• الفرع الثاني: عيوب استخدام مبدأ التكلفة التاريخية.

رغم المبررات المنطقية العديدة التي تسمح باستمرار تطبيق هذه الطريقة، إلا أن الممارسات المحاسبية العملية أثبتت أنها لم تلتزم بالمفهوم النظري للأسس التي قامت عليها هذه الطريقة خاصة عند قياس الكثير من لعناصر النقدية، أو أثناء تقييم المخزونات وفق مبدأ التكلفة أو السوق أيهما أقل، أو عند تقييم الأصول المالية، بالإضافة إلى الضغوطات التي يمارسها مختلف المستعملين خاصة المستثمرين من أجل اعتماد طرق أخرى بديلة. كل ذلك أدى إلى التوجه نحو التخلي التدريجي عن هذه الطريقة لصالح طرق أخرى بديلة لدى فئة واسعة ومهمة من المستعملين، وعلى العموم يمكن إبراز تلك الانتقادات فيما يلي :

- ◀ تجاهلها للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحة النقد؛
- ◀ استبعادها للكثير من ممتلكات الوحدة المحاسبية خاصة المعنوية منها؛
- ◀ التزامها التام بمبدأ تحقق الإيرادات من أجل الاعتراف بها؛
- ◀ افتقارها للعديد من الموارد التي قد يترتب عليها تدفقات اقتصادية مستقبلية مثل قوائم العملاء والموارد البشرية ؛
- ◀ عدم دقتها في قياس نتائج الأعمال بسبب مقابلة إيرادات جارية مع نفقات تاريخية.

كل هذه العيوب تساهم جميعا في تقليل فرص المستعملين في إتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، لأن عدم الأخذ بعين الاعتبار لتلك التغيرات الدورية في القوة الشرائية لوحة النقد تؤدي إلى بيانات مالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية خلال فترات التضخم¹. كذلك تجاهلها لتلك التغيرات في قيمة الوحدات النقدية الأصلية مقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة، التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدات ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، من بين أهم المحددات التي يعاني منها هذا النموذج لدى أغلبية الأطراف التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة المحاسبية. كما أن عدم الاعتراف بكثير من الأصول المعنوية تحت حجة قيام تبادل حقيقي مع طرف خارجي من شأنه الإخلال بمجموع الأصول الحقيقية للوحدة، مما يجرمها من وسائل نشاط عديدة قد تساهم في الرفع من القدرة و الكفاءة الإنتاجية لها كما قد يقدم معلومات مضللة لمختلف المستعملين خاصة المساهمين حول حقيقة صافي وبالتالي حقوق الملكية.

¹. محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص.130.

المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة.

تعد القيمة العادلة من بين بدائل القياس المحاسبي التي تغطي الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، والحل الأمثل الذي نادت به المعايير الدولية للمحاسبة خاصة بعد الإنتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية، ومن خلال هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم ونشأة أهمية القيمة العادلة، والعيوب والمزايا ومداخل القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة وأهميتها في الفكر المحاسبي.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة وأهميتها في الفكر المحاسبي.

• الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة.

نشأ هذا المفهوم نتيجة الجدل الدائر حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين وكيفية إدخال تغيرات الأسعار في الحسابات، حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدايل المطروحة ولاسيما بعض أشكال القيمة الحالية، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية إلى إستخدام القيمة السوقية الحالية، بمعنى القيمة العادلة.¹

ففي بداية الثمانينات من القرن الماضي، أصدرت الجمعيات المهنية في العديد من الدول تقارير وإصدارات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبة سعر السوق مكان ما يقابلها من محاسبة التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركات، كما أشارت العديد من الدراسات إلى توجه واضعي المعايير في معظم الدول بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من أي وقت مضى إلى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدلا من التكلفة التاريخية، ويأتي هذا التوجه الآن كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم الأصول المالية، بالإضافة إلى نمو إستخدام المشتقات وفشل معايير المحاسبة القائمة على التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملائمة.²

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

وقد ظهر هذا التحول في اعتماد مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والتقييم المحاسبي من خلال إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) قرارا اعتبر فيه أن القيمة العادلة هي الأكثر ملائمة لخصوصية الأدوات المالية، وذلك من

¹. صافي فلوح، عيسى هاشم حسن، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 01، سوريا، 2011، ص.130.

². جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك، العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه تخصص: محاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005، ص.ص.89-90.

خلال البيان المالي (SFAS No.107) الإفصاح عن القيمة للأدوات المالية، والبيان المالي (SFAS No. 115) الاستثمارات في سندات الملكية والدين.

بينما تجلّى تحول مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة من خلال القيام بإصدار وتعديل العديد من معايير المحاسبة الدولية التي تركز في مضمونها على القيمة العادلة، كان أهمها المعيار المحاسبي الدولي (IAS No. 16) الخاص بالممتلكات والمصانع والمعدات، وكذلك المعيار (IAS No. 32) حول العرض والإفصاح للأدوات المالية، والمعيار الدولي (IAS No. 36) حول انخفاض قيمة الأصول، والمعيار الدولي (IAS No.39) حول القياس والاعتراف للأدوات المالية، والمعيار (IAS No. 40) حول الاستثمارات العقارية، والمعيار (IAS No. 41) حول الاعتراف المحاسبة الزراعية، كما تم إصدار المعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS No. 4) حول الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح المبني على أساس القيمة العادلة لأصول والتزامات التأمين الناتجة عن عقود التأمين.¹ و قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS No. 7) بتاريخ 2006/08/18 والذي يتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية، حيث يعتبر هذا المعيار ابتداءً من 2007/01/01 البديل عن المعايير الدولية أرقام (IAS 30, 32, 39) وقد تم وضع كافة متطلبات الإفصاح عن الأدوات المالية في هذا المعيار الجديد.²

وفي أيلول 2006 اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار رقم 157 بعنوان "قياس القيمة العادلة" والذي أسس إطار مفاهيمي لقياس القيمة العادلة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP حيث تم توضيح تعريف القيمة العادلة ضمن ذلك الإطار، وتوسيع الإفصاح عن استخدام مقاييس القيمة العادلة. وتم تفعيل هذا الإصدار اعتباراً من بعد 15 تشرين الثاني 2007.³

وفي السنوات الأخيرة توجه كل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، نحو الإستخدام الأكثر نطاقاً للقيمة العادلة، حيث أن إستخدام القيمة العادلة لم يعد يقتصر على قياس الأدوات المالية للشركة فقط بل أن إستخدامها إمتد ليشمل قياس مجموعة أكبر من الأصول لدى الشركة.⁴

• الفرع الثاني: أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي.

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

¹. وائل محمد عادل حقميري، أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2012، ص.23.

². 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 رقم (2)، المجلد رقم (46)، 2009، ص.04.

³. Ernst & Young LLP, **Summary of FASB Statement No. 157, Fair Value Measurements**, October 2006, P.01.

⁴. Hans B. Christensen, Valeri Nikolaev, **Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption ?**, The University of Chicago Booth School of Business, Working Paper No. 09-12, February 2009, P.7-8.

إن القياس وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لإتخاذ 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 إتخاذ قرارات خاطئة سواء من الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية

ومن ناحية أخرى، يعد منهج القيمة العادلة الأكثر جاذبية لدى المهنيين واضعي المعايير بصفتها يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لإتخاذ 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 تتوفر فيها خاصية الملائمة لإتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للأصول والخصوم دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما إن إستخدام 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 لإستخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي لسببين رئيسيين هما:

- البحث عن خاصية الملائمة من أجل إتخاذ القرارات المناسبة؛
- البحث عن مخرجات مالية تعطي الصورة الحقيقية للوضعية المالية للمؤسسة بهدف تعزيز مبدأ الشفافية.

المطلب الثاني: القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المدخل).

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المدخل).

● الفرع الأول: مفهوم وأهداف القيمة العادلة.

تعرف القيمة العادلة في اللغة العربية من خلال الفعل " قِيم " والفعل " عدلَ "، حيث يقال " قيم الشيء تقييماً أي قدر قيمته وعادل بين الشيئين أي وازن بينهما وعادل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائماً مقامه والعدل هو الإنصاف وهو إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه".¹

¹. مجمع اللغة العربيّة، المعجم الوسيط، ط 4، مكتبة الشروق، مصر، 2014، ص.58.

أما في اللغة الإنجليزية فهي تعبر عن الرغبة في المعاملة العادلة (Fair Dealing) والثروة الحقيقية (True Worth) للاعتراف بها وتأمينها، فهي تنقل جوهر الحقيقة (Truth) والاستقامة (Fairness)، والمصطلح المرادف للقيمة العادلة (Fair Value) والذي يستعمل عادة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (Mark-To-Market)، (Mark-To-Model)¹.

1. تعريف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية البريطانية:

في المملكة المتحدة يكون مفهوم القيمة العادلة ماثلاً لمفهوم القيمة لإغراض ممارسة الأعمال (Value to the Business) أو قيمة التخلي (Deprival Value) والتي كانت قد قدمت من قبل (J.Bonbright) في كتابه تقييم الممتلكات في عام (1937) والذي يرى فيه أن القيمة هي ما يعادل الملكية التي يخسرها المالك إذا رغب في التخلي عن أحد ممتلكاته. وأن الحدد الأعلى لتلك الخسارة هي التكلفة الاستبدالية وذلك لأن أي أصل يمكن استبداله مع أصل مشابه فالملكية التي يتم التخلي عنها يمكن أن تعيد المالك إلى وضعه السابق عن طريق الاستبدال.²

وعرفت لجنة معايير المحاسبة بالجنس و ويلز القيمة العادلة في المعيار رقم (IFRS7) القيمة العادلة في محاسبة الحياة بأما " القيمة التي يمكن أن يستبدل بها أصل أو إلتزام في معاملات حرة بين أطراف مطلعة وراغبة بخلاف البيع الجبري أو التصفية ".³

وأيضاً عرفت المعايير المحاسبية البريطانية (ICAEW) القيمة العادلة بأما " السعر الذي يمكن أن يباع به الأصل في التعاملات الحرة بعيداً عن الأطراف المشتركة في عملية الشراء أو البيع ".⁴

أما معيار المحاسبة البريطاني (SSAP 19) والذي تحدث عن الاعتراف بالاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة، فقد تم التعبير عن القيمة العادلة بقيمة الأصل المحدد في السوق المفتوح (Open Market Value) وقد عرفت هذه القيمة على أنها " أفضل سعر يمكن أن تتم به عملية بيع العقار بشكل تام وغير مشروط أو العوض النقدي المقابل بتاريخ التقدير ".⁵ ويفترض ما يلي:⁶

- ◀ بائع راغب في عملية البيع؛
- ◀ يوجد فترة كافية قبل أن تتم عملية إعادة التقدير وهذا مرتبط بنوع العقار و وضع السوق؛
- ◀ يكون هناك تشابه بين وضع السوق ومستوى الأسعار لما هو عليه يوم إعادة التقييم؛

¹ حدة فروحات، أسامة عامرة، القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي - عرض تحليلي لتجربة دولة الصين -، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص.330.

² ساره عبد الملك عبد الحميد، سعد سلمان عواد ألمعيني، أثر القيمة العادلة في نتائج النشاط للمصارف التجارية الأهلية (دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية العراقية الخاصة)، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، بغداد، 2013، ص.166.

³ آدم حديدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015، ص.56.

⁴ إسمايل سيني، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016، ص.107.

⁵ جمال علي عطية الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص.92.

⁶ غسان مصطفى أحمد القضاة، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والإلتزام في الأزمة المالية العالمية، مجلة العربية للدراسات الإدارية والإقتصادية، العدد الأول، يناير 2013، ص.13.

◀ أن طرفي عملية البيع (البائع والمشتري) لديهما معلومات كافية ويتصرفان بحرية دون أي ضغوط أو إجبار من أحد.

2. تعريف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الأمريكية:

تعتبر مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية (IRS) أول من وضعت مفهوم للقيمة العادلة في مارس 1959 لأغراض المحاسبة الضريبية وعرفتها كما يلي " السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وأن يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية."¹

وعرف بيان مفاهيم المحاسبة المالية المقترح عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) القيمة العادلة على أنها: " القيمة العادلة لأصل أو إلتزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري به (أو يتكبد) أو يباع (أو تسوية) ذلك الأصل في معاملة تجارية بين أطراف متراضية أي ليس في عملية بيع إجبارية أو تصفية."²

بينما ظهر مصطلح القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الأمريكية لأول مرة في عام 1975م، ضمن الفقرة السابعة والعشرين (27) من المعيار المحاسبي الأمريكي رقم FAS 12 والذي يتعلق بمحاسبة عقارات التوظيف، كما عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مصطلح القيمة العادلة لأول مرة في نوفمبر 1976م عند إصدار المعيار المحاسبي الأمريكي رقم FAS 13 والذي يتعلق بالمحاسبة عن عقود الإيجار، حيث عرفت القيمة العادلة لأصل مؤجر في الجزء C من الفقرة الخامسة والتي خصصت للتعريف بالمصطلحات على أنها " السعر الذي يمكن أن يتنازل مقابله عن ملكية أصل بمعاملة تجارية خاضعة لشروط المنافسة العادية بين أطراف حسنة الإطلاع."³

ويتميز هذا التعريف بأنه يتضمن العناصر الثلاث التي سنجدتها قد حافظت عليها جميع التعاريف المستقبلية للقيمة العادلة وهي: المرجعية إلى السوق، شروط المنافسة العادية، الأطراف المستقلة حسنة الإطلاع.

و تواصل ظهور تعريف القيمة العادلة بشكل متزايد في الكثير والعديد من المعايير المحاسبية الأمريكية، حيث قام مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB بتحديد مفهوم للقيمة العادلة في أكثر من معيار، فحددها في المعيار FAS 107 بأنها " القيمة التي يمكن بها تبادل الأداة المالية في المعاملات التجارية بين الأطراف الراغبة وذلك على نحو مختلف عن حالة البيع الجبري أو التصفية."⁴

كما عرفها في المعيار " FAS 133 " والمتعلق بالمحاسبة عن الأدوات المشتقة بأنها " السعر السوقي للأداة المشتقة محل البحث " وأعتبرت السعر السوقي المحدد هو أفضل مقياس، كما سمح المعيار باستخدام أساليب مختلفة لتقييم القيمة العادلة في حالة عدم وجود أسعار سوقية، وبالتالي فقد أقر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الاعتماد على أساليب التقييم بشكل غير مسبق.⁵

¹. زهير حضر ياسين، مرجع سبق ذكره، ص.155.

². John. M, Neel Foster, **Measuring Fair Value**, Understanding the Issues FASB, Volume 3, Series 1, 2001, P.2.

³. مريم باي، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر- دراسة تحليلية، مجلة دراسات إقتصادية، المجلد 4، العدد 3، ديسمبر 2017، ص.146.

⁴. Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standards No. 107**, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments, December 1991, P.5, Paragraph 5.

⁵. جمال علي عطية الطرايرة، مرجع سبق ذكره، ص.91.

وأستمر ظهور مفهوم القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الأمريكية إلى أن تم إصدار المعيار FAS 157 " قياس القيمة العادلة " ليتم إلغاء كل المفاهيم وتعديل كل المعايير التي تعتمد على القيمة العادلة وتعويضها بهذا التعريف حيث عرفها ومن خلال الفقرة رقم (5) على أنها " السعر الذي سيتم إستلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس ".¹

وطبقا لتعريف FAS 157 فإن تاريخ القياس يعني أن القيمة العادلة يجب أن تعكس ظروف السوق في تاريخ الميزانية العمومية، أما المشاركين في السوق فهم المشتريين والبائعين في السوق والذين سيحصلون على الفائدة الأكبر من الأصول و الإلتزامات، والذين يجب أن يتصفوا بالصفات الآتية : مستقلين عن بعضهم البعض، ولديهم المعرفة والدراية الكاملة حول قرار الإستثمار وحول الأصول أو الإلتزامات موضوع التبادل، ولديهم القدرة على إتمام الصفقة، ولديهم الإستعداد و الرغبة الكاملة والمستقلة للقيام بالصفقة.²

3. تعريف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS):

لقد تناولت معايير المحاسبة الدولية IAS مفهوم القيمة العادلة في أكثر من معيار، وقد استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المصطلح المرادف للمقيمة العادلة وهو " القيمة السوقية Market Value "، وبالتالي فهي غالبا ما تستعمل مصطلح Market- to- Market كمرادف لـ Fair Value، وقد كان أول ظهور لهذا المفهوم في المعايير المحاسبة الدولية IAS في مارس 1982م ضمن المعيار المحاسبي الدولي رقم IAS 16 :محاسبة الممتلكات والمصانع والمعدات، حيث عرفت الفقرة السادسة منه القيمة العادلة على أنها: " هي القيمة التي على أساسها يمكن مبادلة الأصل بين أطراف يتوافر لها المعرفة والرغبة، والتكافؤ في إتمام المبادلة ".³ ليتواصل ظهور القيمة العادلة في العديد من المعايير المحاسبية الدولية المستقبلية مع بعض من التعديل في كل مرة إلى أن تم إصدار معيار إعداد التقارير المالية رقم IFRS 13 (القياس بالقيمة العادلة) الذي ألغى و عوض كل المفاهيم السابقة للقيمة العادلة و عرفها على أنها " الثمن الذي يمكن استلامه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل إلتزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس ".⁴

4. تعريف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية المصرية:

عرفت المعايير المحاسبية المصرية القيمة العادلة من خلال المعيار رقم (45) "قياس القيمة العادلة" ويهدف هذا المعيار إلى توفير تعريف موحد للقيمة العادلة ويستبدل التعريفات التي كانت موجودة في معايير المحاسبة الأخرى والتي كانت مختلفة في بعض الأحيان ويحدد هذا المعيار إطار قياس القيمة العادلة والإفصاحات المطلوبة لقياسات القيمة العادلة أي يحدد فقط كيفية القياس والإفصاح عن القيمة العادلة ولا يتطلب إستخدامها تاركا ذلك للمعايير الأخرى. وقد ألغى معيار القيمة العادلة الجديد تعريف القيمة العادلة من سائر المعايير المصرية الأخرى وقدم تعريفاً موحداً من

¹. Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No. 157, Fair Value Measurements**, Norwalk, Connecticut, 2006, P.1, Paragraph 5.

². Volha Shamkuts, **Fair value accounting**, Bs. thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010, P.10.

³. International Accounting Standards Board, **International Accounting Standard 16: Accounting for Property, Plant and Equipment**, London, United Kingdom, 1982, P.06.

⁴. International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 (IFRS13): Fair Value Measurement**, Paragraph 09, 2011, P.02.

خلال الفقرة (09) من المعيار وهو كالتالي: " القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس ".¹

5. مفهوم القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي:

جاءت المادة 18 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 لتؤكد ضرورة تقيّد العمليات في المحاسبة وعرضها ضمن الكشوف المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي والاقتصادي دون التمسك فقط بمظهرها القانوني² مما يؤكد توجه وتبني النظام المحاسبي المالي لتطبيق القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية".

وعليه إن التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح "القيمة الحقيقية" فقد عرفها بـ "هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"³.

يتضح من خلال التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على النقاط الأساسية التالية:

- ◀ الصفقة تتم بين أطراف مستقلة عن بعضها البعض و لا تربطهم علاقة فيما بينهم؛
- ◀ أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة وغير مكرهة 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 مثلا مجبرا على البيع أو مثلا في حالة التصفية....)؛

ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة وضرورة توفرها بتوفر شروطها:⁴

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

وعليه ومن خلال ما جاء به النظام المحاسبي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي:⁵

- الأصول المادية والمعنوية والمالية؛
- المخزونات؛
- الإعانات العمومية؛

¹ .الوقائع المصرية ملحق للجريدة الرسمية لجمهورية مصر العربية، العدد 158 تابع (أ) في 09 يوليو 2015، معيار المحاسبة المصري رقم (45) - قياس القيمة العادلة، ص.1151.

² .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية، العدد 27، 28 ماي 2008، ص.12.

³ .الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 ائخذ لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، ص.87.

⁴ . نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁵ . نفس المرجع السابق، ص.9-56.

- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية؛
- القروض والخصوم المالية؛
- تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛
- عقود الإيجار التمويلي؛
- الاقتراضات والديون المماثلة؛

6. أهداف استخدام القيمة العادلة:

إن مستخدمي البيانات المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي للمنشأة ونتيجة أعمالها، وذلك لتكون هذه المعلومات مفيدة لهم لإتخاذ القرارات الاقتصادية ونجد أن معلومات القيمة العادلة واسعة الاستخدام ولها المزايا الآتية:

1. إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية المركز المالي بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، وأن مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في أعمالها لاجل غير محدود؛
2. إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛

3. يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛

4. تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة.

• الفرع الثاني: مداخل القيمة العادلة.

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.

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

■ 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 المستقبل¹.
ويستخدم هذا المدخل أساليب التقييم لتحويل المبالغ المستعملة مثل (التدفقات النقدية أو الأرباح) إلى مبلغ حالي محصوم، 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 هي²:

- 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 إنخفاض المخاطر يؤدي إلى ارتفاع القيمة؛
- وفي ظل هذه النقاط يمكن لهذه العوامل الثلاث أن تكون هدفاً للتضليل عن طريق الاحتيال في القيمة العادلة وفي إطار هذا المدخل.

■ مدخل التكاليف:

يستند مدخل التكلفة إلى أن المبلغ الذي يكون مطلوب حالياً 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 وإن استعمال هذا المبدأ هو للإبقاء على خدمة الأصل نفسها التي يقدمها إلى الشركة، وذلك يتطلب اعتماد بيانات أسعار السوق الحالية كأساس لإعداد الكشوفات المالية وطبقاً 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 الدخل³.

¹. IFRS Foundation, Norme internationale d'information financière 13, Évaluation de la juste valeur, Janvier 2013, P.17.

². حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص 726.

³. نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

المطلب الثالث: محددات ومزايا وعيوب استخدام القيمة العادلة.

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى محددات ومزايا وعيوب استخدام القيمة العادلة.

• الفرع الأول: محددات ومزايا استخدام القيمة العادلة.

أ- محددات استعمال القيمة العادلة: هنالك العديد من الإنعكاسات السلبية التي يعكسها تطبيق منهج القيمة العادلة في القياس والاعتراف والإفصاح ومنها ما يأتي¹:

تكمّن 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 تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا 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 وفقا للتكلفة التاريخية، ولتمكينه من التعامل معها وفقا 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، فضلا 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 منهج 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 إعادها عن القيمة العادلة وإستخدامها لغايات التحوط ضد مخاطر مستقبلية؛

ب- مزايا استعمال القيمة العادلة: يعد مدخل القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية ويهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات²:

تساعد القيمة العادلة في قياس الدخل وفقاً لمفهومه الاقتصادي نظراً لأخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛

¹. إبراهيم عبد موسى السعري وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، العراق، 2012، ص.230.

². عماد سليمان، محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، سوريا، 2015، ص.20.

- 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 لوحة النقد؛
- تُعدُّ القيمة العادلة أكثر ملائمة 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 الشركات 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 الثاني: عيوب استخدام القيمة العادلة.

- تتمثل عيوب استخدام القيمة العادلة فيما يلي:
- عدم دقة القياس كونه يخضع للاحتجادات والآراء الشخصية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر أسواق نشطة؛
- زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها ، بالإضافة الى عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة في مثل هذه المؤسسات؛
- أثارت مشكلة الانخفاضات المتتالية بالأسواق المالية مؤخراً خلال الأزمة المالية العديد من الشكوك حول محاسبة القيمة العادلة، حيث ترتب على استخدامها تدهور شديد في الأسواق وأسعار الأصول وما ترتب عليه من استخدام أسعار اقل من القيم الحقيقية لها ، وبالتالي حدثت الانهيارات المالية العديد من البنوك و المؤسسات المالية بسبب تلك الاحداث وسرعان ما انتقلت تلك العدوى الى باقي وحدات النظام المالي ، بينما يحدث عكس ذلك في حالة استخدام محاسبة التكلفة التاريخية؛
- صعوبة وتعدد طرق القياس وفق هذا المنهج ، وهذا ما يؤدي الى نتائج مختلفة باختلاف هذه الطرق؛
- الاعتراف بالقيمة العادلة يعتمد على الحكم الشخصي واتباع أسس متباينة؛
- ان الإيرادات تتحقق من استمرارية المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن ، وليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل؛
- صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة لبعض الأدوات المالية في حالة عدم توافر أسواق نشطة او عدم توافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية مما يعيق إجراءات المقارنات؛

■ الأسعار يمكن ان تكون مشوهة الراجع عن عدم توفر السوق الكفاء ولاعقلانية المستثمر عند وجود مشاكل في السيولة¹.

المطلب الرابع: القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.

تعتبر المعلومات المحاسبية مهمة بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية نظر لدورها الأساسي في تحديد فعالية وكفاءة المؤسسة الاقتصادية، وضرورة إستغلالها في إتخاذ القرارات السليمة سنحاول في هذا المطلب التطرق لماهية المعلومات المحاسبية وجودتها ومستخدميها والعوامل المؤثرة على جودة المعلومات المحاسبية

● الفرع الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومة المحاسبية.

أ- مفهوم جودة المعلومات المحاسبية:

هي " ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يساعد على تحقيق الهدف من إستخدامها"². تعرف أيضا على أنها مدى الامتثال للقواعد والإجراءات المطبقة بانتظام وإخلاص بطريقة تعكس حقيقة حسابات المؤسسة والأهمية النسبية للأحداث المسجلة.³

كما عرفت بأنها عنصر هام من عناصر الإنتاج ذات الدور الأساسي في معرفة فعالية وكفاءة المؤسسات التي تهدف لبناء أنظمة متطورة من اجل التحكم في الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة ، من اجل وصول المعلومات الجيدة لكافة المستويات الإدارية بالشكل الملائم وفي الوقت المناسب من أجل إستخدامها في إتخاذ القرارات الرشيدة.⁴

من خلال التعاريف السابقة نجد أن جودة المعلومة المحاسبية عنصر مهم لتحقيق أهداف المؤسسة على المدى القصير والمتوسط والطويل لمساعدتها إتخاذ القرارات الصحيحة وتحقيق المردودية الاقتصادية والتجارية والمالية للمؤسسة.

ب- خصائص جودة المعلومة المحاسبية:

تعد المحاسبة أحد أهم العلوم الاجتماعية التي تعنى بتحديد وتسجيل الأحداث والعمليات التي تحصل في مؤسسة ما، وقياس قيم تلك الأحداث على أساس نقدي وتنظيمها في قوائم تحتوي على معلومات مالية ذات قيمة وإيصال تلك المعلومات إلى المهتمين بها من أجل إتخاذ القرارات المناسبة.⁵ فالمحاسبة نفعية في الغرض ووصفية في طبيعتها، ولكونها أيضا من العلوم التطبيقية يرى البعض ضرورة أن يكون لها نهاية مرئية، فكما هو معروف ومتداول فإن النهاية المرئية

¹ سليمان بلعور، يوحفص بن أوزينة، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، 2017، ص.730.

² محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، العدد الأول، مصر، 2005، ص.26.

³ رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012، ص.42.

⁴ أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية الخوسية في إتخاذ القرارات الاستثمارية - دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، جامعة آل البيت، الأردن، 2007، ص.254.

⁵ عبد الرحمن مرعي، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في إتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سوريا، 2006، ص.187.

للطب هي الصحة والنهية المرئية للقانون هي العدالة وأما النهاية المرئية للمحاسبة فهي المعلومات الجيدة.¹ والمعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات . ويقصد بمفاهيم جودة المعلومات بأنها تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.² وفي إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في إتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرفة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن ذلك، في محاولة منها لمعالجة عيوب التكلفة التاريخية، وعليه سوف نتطرق في هذا المطلب لأثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، تعد المعلومات الجيدة تلك المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات، حيث أن هذه المعلومات تحتوي على بعض الخصائص والصفات لتكون مفيدة لإتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربع هي (الملائمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة).

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي أحد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير.³

ويقصد أيضا بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تلك الخصائص الرئيسة والثانوية والفرعية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، وأن هذه الخصائص تشكل معايير أساسية للاسترشاد بها في الحكم على مدى كفاءة وفعالية تلك المعلومات وجودتها في تحقيق الأهداف المرجوة منها في أداء دورها في ترشيد وإتخاذ القرارات.⁴ لقد تعددت الدراسات المرتبطة و المهمة بتحديد خصائص جودة المعلومات المحاسبية الصادرة عن هيئات أو منظمات عالمية أو مهنية رسمية أو غير رسمية و التي تسعى إلى محاولة إعادة الثقة لدى مستخدمي هذه المعلومات من داخل أو خارج المؤسسة الاقتصادية في التقارير و القوائم المفصح عنها من قبل إدارة المؤسسة و بالتالي السعي نحو تحقيق جودة المعلومات المحاسبية التي تتضمنها تلك التقارير ومن خلال ما يلي نعرض معظم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما وردت في منشورات المنظمات المهنية الرئيسية حول العالم:

¹. حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المداولات، المنتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009، بدون صفحة.

². حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004، ص.7.

³. كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، العدد التسعون، العراق، 2011، ص.113.

⁴. كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سبق ذكره، ص.292.

1. الخصائص الرئيسية:

1.1. الملائمة:

تكون المعلومات ملائمة إذا كان من المحتمل أن تؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدم، المعلومات المالية الملائمة هي معلومات من المرجح أن تؤثر على القرارات إذا كان لديها القيمة التنبؤية، أو القيمة المؤكدة، أو كليهما؛ وتكون المعلومات المالية لها قيمة تنبؤية إذا كان يمكن إستخدامها كبيانات من قبل المستخدمين للتنبؤ بالنتائج المستقبلية، وتكون لها قيمة مؤكدة إذا كانت تؤكد أو تعدل التقييمات السابقة، والقيمة التنبؤية والقيمة المؤكدة للمعلومات المالية تكون مترابطة مع بعضها البعض.¹

وعرف FASB الملائمة بأنها " تلك المعلومات القادرة على إحداث فرق في القرار عن طريق مساعدة المستخدمين على تكوين تنبؤات للنتائج المستقبلية أو تعزيز التنبؤات السابقة أو تصحيحها"، ويمكن للمعلومات المحاسبية أن تكون ملائمة عن طريق تأثيرها على الفهم والأهداف والقرارات.²

2.1. القيمة التنبؤية:

يقصد بالقيمة التنبؤية قدرة المعلومات المحاسبية في تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المستقبلية وتخفيض درجة عدم التأكد لديه، وتساهم القيمة التنبؤية في عمل تنبؤات حول الآثار الاقتصادية للأحداث في الماضي والحاضر والمستقبل وهي ذات صلة بالمستخدم تؤدي إلى تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في التوقعات المستقبلية كما تساهم في عمل تغذية أمامية مفيدة في منع الاختلال في المستقبل.³ كما عرفت هيئة معايير المحاسبة المالية FASB في بيانها رقم 02 (SFAC NO 2. 1980) القيمة التنبؤية كما يلي: " هي خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة".⁴

3.1. المقدرة على التقييم الارتدادي (التغذية العكسية):

التغذية العكسية أو القيمة الارتدادية هي قدرة المعلومة على تصحيح التوقعات السابقة من خلال ملاءمتها والاعتماد عليها في معالجة الأخطاء الماضية، وبالتالي تحسين المعلومات المخرجة من النظام المحاسبي وجعلها معلومة تتصف بالآنية والمرونة وتتكيف مع الظروف المحيطة بواقع نشاط الشركة التي تتسم بعدم الثبات هذا من جهة، ومن جهة ثانية تلعب التغذية العكسية دورا مهما في تأكيد أو نفي التوقعات السابقة، وتساعد المستخدم في التحقق من التوقعات الماضية، وبالتالي تؤدي إلى تعزيز القرار المتخذ أو ترشيده من خلال إحداث تغيير فيه، أي أن المعلومات التي يوفرها النظام المحاسبي تترد مرة أخرى إلى النظام وهذه الخاصية تعد ضرورية جدا لأغراض الرقابة والمراجعة لأنها تمكن من إجراء المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخططة وإتخاذ الإجراءات المصححة.⁵

¹. Robert Obert, *Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB*, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011, P.28.

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

³. حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص.96-97.

⁴. رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص.202-203.

⁵. إسماعيل سيني، مرجع سبق ذكره، ص.181.

4.1. التوقيت المناسب:

هذا يعني أن المعلومات يجب أن تكون متاحة لمتخذ القرار في الوقت المناسب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات،¹ أي ضرورة ربط مدى ملائمة المعلومة لمتخذ القرار بتوقيت إيصالها له، ذلك لأن إيصال المعلومة لمتخذ القرار في الوقت غير المناسب يفقدها تأثيرها على عملية إتخاذ القرار، ومن ثم ينتزع عنها الفائدة المرجوة منها.²

5.1. الموثوقية:

عرفت بأنها الخاصية التي في ظلها يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا وجد متخذ القرار أنها تعكس الظروف الاقتصادية والأحداث التي تعبر عنها، وتتوافر خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات عندما تكون خالية من الخطأ والتحيز ومعروضة بأمانة وأن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقيق.³ كما عرفها FASB على أنها: " خلو المعلومات من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق الشيء الذي تعبر عنه ".⁴ وعليه فالمعلومة الموثوقة هي الخالية من الخطأ والتحريرات المهمة.⁵

6.1. التمثيل الصادق:

ويعني أن تكون المعلومات المالية ممثلة بصدق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة، والتي تم التعبير عنها بالقوائم المالية،⁶ أي مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتغليب الجوهر على الشكل، وتتطلب خاصية الصدق في التعبير التحرر من التحيز في عملية القياس والتحرر من التحيز من قبل القائم بعملية القياس كما يجب أن تعبر الأرقام المحاسبية عما حدث فعلا.⁷ كما أنه جاء في الاطار المفاهيمي لـIASB والمشارك بينه وبين FASB سنة 2010 في الفقرة QC12 منه أنه حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه ينبغي ألا تكون ملائمة فقط، وإنما أن تمثل أيضا بصدق الأحداث التي من المفروض أن تمثلها، وحتى يكون التمثيل صادق بشكل تام يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصائص وهي الاكتمال والحياد والخلو من الأخطاء.⁸

7.1. قابلية التحقق:

أي القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم إستخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومات المحاسبية، وغالبا ما يستخدم مرادف للتحقق وهو الموضوعية Objectivity.⁹

¹. Ahmad N. Obaidat, **Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan**, International Management Review, Vol. 3 No. 2, 2007, P.27.

². محمد مطر، موسى السويطي، مرجع سبق ذكره، ص.333.

³. نصر الدين حامد أحمد النور، معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية في السودان (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة في السودان)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017، ص.ص.126-127.

⁴. Financial Accounting Standard Board, **Qualitative characteristics of accounting Information**, SFAC No2, May 1980, P.13.

⁵. Smail OULD AMER, **La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, 2010, P.32.

⁶. خالد جمال الجعرات، **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، ص.13.

⁷. بدر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.93.

⁸. International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**, P.18, document available on the link: <https://dart.deloitte.com/resource/1/7036afd8-3f7e-11e6-95db-2d5b01548a21>, Date of view: 15/02/2019.

⁹. تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص.39.

8.1. الحياد:

تعني خلو المعلومات المالية من التحيز باستخدام أسس قياس مدروسة وأساليب واضحة دون الأخذ بنظر الاعتبار مصلحة جهة مستفيدة من عملية القياس والإفصاح،¹ ويقصد بذلك أن يكون الهدف من نشر المعلومات المحاسبية هو خدمة كافة الأطراف دون أي تحيز في توجيه هذه المعلومات لخدمة جهة معينة دون الأخرى،² وعليه فالحيادية تعني خاصية المعلومات المحاسبية التي لا تنتج تحيز في الحكم خلال ترجمة الظروف المالية، والأحداث الاقتصادية والتجارية للمؤسسة.³

2. الخصائص الثانوية

1.1.2. القابلية للمقارنة:

لقد أوضح FASB في بيانه رقم (2) أن فائدة المعلومات المحاسبية تتعاضد (تزداد) بصورة كبيرة كلما كان عرضها بأسلوب يمكن المستخدمين من مقارنة شركة مع شركة أو شركات أخرى أو مقارنة نتائج سنوات متعددة لنفس الشركة. لذلك تعرف القابلية على المقارنة بأنها خاصية محاسبية تمكن المستخدمين من تحديد جوانب الاتفاق (التشابه) أو الاختلاف الأساسية في الظواهر الاقتصادية طالما أنه لم يتم إخفاء هذه الجوانب باستخدام طرق محاسبية غير متماثلة.⁴ كما ورد في المعيار الدولي رقم (1) بأنه يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمركزها المالية، والأداء والمتغيرات في المركز المالي ومن هنا فإن عملية قياس وعرض الأثر المالي للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى يجب أن تتم على أساس ثابت ضمن المشروع وعلى مرور الزمن لذلك المشروع وبطريقة ثابتة في المشاريع.⁵

ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة، إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد التقارير المالية، وعن أي تغيير في هذه السياسات وآثار هذا التغيير، بحيث يمكن المستخدمون من تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسات للعمليات المالية المشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة، فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية يساعد في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة. وإن وما تتطلبه هذه الخاصية من ثبات في تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية يجعلها خاصية متداخلة مع خاصية الملائمة والموثوقية.⁶

¹. زيد عثمان دندون، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015، ص.54.

². ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة حالة المصارف الخلية العاملة في فلسطين)، المؤتمر الدولي التاسع: الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة الزرقاء - الأردن، 24-25 أبريل 2013، بدون صفحة.

³. Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, **Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable**, Observatoire de la Qualité Comptable, GT018 Rev, Novembre 2002, Paris, P.36.

⁴. إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعوم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، العراق، 2012، ص.296.

⁵. حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2015، ص.66.

⁶. ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، مرجع سبق ذكره، بدون صفحة.

2.2. القابلية للفهم:

يقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها ويسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد،¹ وبالمقابل فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.² وبشكل آخر حتى تكون المعلومات مفيدة لمستخدميها يجب احتوائها على حلقة ربط بين المستخدمين والقرارات التي يتخذونها، وتمثل هذه الحلقة في القابلية للفهم وهي إحدى خصائص المعلومات التي تسمح للمستخدمين ذوي القدر المعقول من المعرفة الحاسبية بإدراك مغزى تلك المعلومات، لذلك فمهما كان التقرير على درجة عالية من الجودة إلا أنه في غياب عنصر القابلية للفهم يكون عدم النفع للمستخدمين الذين لا يفهمونه.³ وبالتالي لا تعتمد هذه الخاصية على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي تلك المعلومات مثل: مستوى الثقافة والوعي، ومستوى التعليم، والقدرة على الفهم والاستيعاب والإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، ودرجة الخبرة، وبالتالي تعتبر خاصية قابلية المعلومات لفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها.⁴

• الفرع الثاني: انعكاس تطبيق القيمة العادلة على جودة المعلومة الحاسبية.

تعد المعلومات الجيدة تلك المعلومات التي تفيد في ترشيد القرارات، حيث أن هذه المعلومات تحتوي على بعض الخصائص والصفات لتكون مفيدة لإتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بأنها خصائص نوعية، حيث تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية مفيدة للمستخدمين في إتخاذ القرارات الاقتصادية، والخصائص النوعية الأساسية الأربعة هي (الملائمة، والموثوقية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة).

ومن خلال الخصائص النوعية للمعلومات سنتناول انعكاسات تطبيق القيمة العادلة على هذه الخصائص وفق الآتي:

أ- 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 الآتية:⁵

1. وليد ناجي الحيلي، مرجع سبق ذكره، ص.84.

2. <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=3615>، تاريخ الاطلاع: 2019/02/27.

3. عياد السعدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018، ص.255.

4. تامر بسام جابر الأغا، مرجع سبق ذكره، ص.51.

5. رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص.35.

- 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 لاحقا بمرور الوقت يؤدي إلى أن القياس المحاسبي ونتيجته ستكون بلا شك معرضة لعدم الدقة لاختلاف قيم اليوم عن قيم أمس، 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، وإن تجميع هذه الأسعار مع بعضها البعض أشبه ما يكون بجمع الدولارات وروبلات وليرات وحنياه ودنانير مع بعضها البعض، بحيث يمثل المجموع الناتج القيمة التي لا معنى لها¹.

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 هي²:

- 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 إتخاذ 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

¹. زيد عائد مردان وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 25، الفصل الرابع، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، 2013، ص. 232.

². رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص. 34.

المقرضين المحللين الماليين المهتمين بشؤون المشروع وحتى مع المشروع ذاته وبالتالي يتم تحقيق خاصية الملائمة لكافة الأطراف¹.

ب- إنعكاسات تطبيق القيمة العادلة على قابلية المقارنة وقابلية الفهم:

1. إنعكاسات 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 المؤسسات².

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 ومقتنيها، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة توفر أساساً محايداً 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 القطاع³.

2. إنعكاسات 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 والحاسبية، 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 التعقيد⁴.

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 السوق⁵.

¹. زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.231.

². رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص.37.

³. زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.233.

⁴. رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص.36.

⁵. زيد عائد مردان وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.231.

المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تتأثر البيئة المحاسبية الجزائرية بالتغيرات التي تحدث في البلاد وهي تهدف دائما للتوافق معها، سواء كانت داخلية ناتجة عن الحالة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية للبلاد أو كانت خارجية نتيجة للتغيرات الدولية التي تحدث في المحاسبة.

ولقد عرفت البيئة المحاسبية الجزائرية منذ الاستقلال تغييرين جذريين في الممارسات المحاسبية كان الأول سنة 1975 بظهور المخطط المحاسبي الوطني والتغيير الثاني حدث في 2010 نتج عنه النظام المحاسبي المالي.

المطلب الأول: تحليل البيئة المحاسبية الجزائرية.

تعد البيئة المحاسبية مجموع العوامل المؤثرة على المحاسبة، ويتعلق الأمر بالعوامل الاقتصادية والقانونية والثقافية والمهنية... الخ وعليه سنتناول أهم العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية في هذا المطلب من خلال البيئة الاقتصادية والقانونية والثقافية و المهنية.

• الفرع الأول: البيئة الاقتصادية والقانونية.

- أولا: 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 إنتقادات 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 لإتخاذ 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

¹. مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2014، ص.ص. 224-226.

². آدم حليدي، مرجع سبق ذكره، ص. 267.

³. مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص. 226.

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 المردودية 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 حياة الموجودات كالعقارات أو تلك التي تتضمن السيولة ودرجة الأمان والعائد المضمون وذلك بفعل تأثير عوامل دينية، اجتماعية والخوف من مراقبة مصالح الجبائية، غياب ثقافة الاستثمار في الأوراق المالية... الخ¹، كل هذه الأسباب وأخرى كانت سببا في عدم فعالية ونشاط أداء البورصة.

- 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 تؤخذ القوانين الضريبية في الحسبان عند المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية، وفي ظل غياب السوق المالي في الجزائر، تعد الالتزامات والتشريعات الجبائية مهمة بالنسبة لمعدي التقارير المالية²، 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 والجبائية عن طريق تقليل الاختلافات بين التشريعات المحاسبية والقوانين الجبائية.

• الفرع الثاني: البيئة المهنية والثقافية.

- أولا: 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 إتخاذ القرارات التي من شأنها أن تساهم في تطوير وتدعيم مختلف مكونات النشاط الاقتصادي³، غير أن تطبيق المعايير المحاسبية في بيئة في طور النمو مثل البيئة الجزائرية تواجه مجموعة من

¹ أحسين عثمان، سعاد شعبانية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص.14.

² حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013، ص.ص.172-173.

³ مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص.228.

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 أخرى¹، إذ تم تطبيق النظام المحاسبي المالي مساندة للتطورات الدولية الحاصلة من دون تحضير المناخ المناسب لهذا النظام، على إثرها وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية إنتقادات 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 نشط، 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 المطلوب².

- ثانيا: 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 الدولية³، 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 الأنسب⁴، 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 أهمها⁵:

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

وبالتالي يتوجب على البيئة المحاسبية الجزائرية الاهتمام بشكل جدي بإشراك الجامعة والخبراء والأساتذة ومراكز التكوين المهنية لتحسين نوعية تعليم المحاسبة وتطوير مناهجها أساليبها تماشياً 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

¹. مصطفى عوادي، مرجع سبق ذكره، ص.220.

². نفس المرجع السابق، ص.225.

³. نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

⁴. نفس المرجع السابق، ص.218-219.

⁵. نعيمة مخلوفي، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء التغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، 2015، ص.132-134.

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.

المطلب الثاني: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF).

تناول النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة من حيث إستخدامها في التقييم وإعادة التقييم الأصول والخصوم تحت تسمية القيمة الحقيقية وأعطى لها تعريف مشابه لتعريف مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB)، لكن قبل التطرق إلى ما جاء به النظام المحاسبي المالي حول القيمة العادلة لابد أولا من التعريف والتطرق لهذا النظام .

• الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي (SCF).

أ. تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF):

يعتبر النظام المحاسبي المالي أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية ، ويمكن تعريف هذا النظام من الناحية الاقتصادية والقانونية كما يلي :

– من الناحية الاقتصادية: جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، والذي يدعى في صلب هذا القانون " المحاسبة المالية " كالتالي: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف* تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان** ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"⁴.

– من الناحية القانونية: النظام المحاسبي المالي هو مجموعة من الإجراءات والنصوص التنظيمية التي تنظم الأعمال المالية والمحاسبية للمؤسسات المحبزة على تطبيقه وفقا لأحكام القانون، و وفقا للمعايير المالية والمحاسبية الدولية المتفق عليها.⁵

ب. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي (SCF):

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها ويعتبر هذا الإطار من بين المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي حيث يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية ويكون ذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة وتسجيل العمليات فيها، كما يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة

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

*. لقد جاء النظام المحاسبي المالي بمصطلح الكشوف المالية، والذي له نفس معنى القوائم المالية المستخدم في بيانات أخرى.

** كذلك استخدم النظام المحاسبي المالي مصطلح الكيان، وهو نفس معنى المؤسسة، الشركة، الوحدة الاقتصادية، المشروع والمستخدم في بيانات أخرى.

⁴. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07 المضمن "النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص.03.

⁵. عاشور كشوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009، ص.291.

المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار، حيث يعرف الإطار التصوري:¹

- مجال التطبيق؛
- المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
- الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.
- كما يهدف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على:²
- تطوير المعايير؛
- تحضير الكشوف المالية؛
- تفسير للمستعملين المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية؛

ج. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF):

حسب القانون 07-11 يطبق النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي ومعنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الاحكام الخاصة بها، ويستثنى في هذا المجال الأشخاص المعنويين الخاضعين لقواعد المحاسبة العمومية.³

بالإضافة إلى ذلك فقد ألزمت المادة 04 من القانون أعلاه (07-11) الكيانات الآتية بمسك المحاسبة المالية:⁴

- المؤسسات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛
 - التعاونيات؛
 - الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة؛
 - كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لنظام المحاسبة المالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي.
- كما يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين كما هو محدد في المادة 43 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 والقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008 ويمكن في بعض الحالات حسب المادة 05 من قانون (07-11) للشركات التي لا يتعدى رقم أعمالها حد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

● الفرع الثاني: التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق القيمة العادلة.

أ. تعريف القيمة العادلة حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

عرف النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة في الملحق الثالث من القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها

¹ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة: 06 و07، ص.04.

² . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156، مرجع سبق ذكره، المادة: 03، ص.11.

³ . الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07، مرجع سبق ذكره، المادة: 02، ص.03.

⁴ . نفس المرجع السابق، المادة: 04، ص.03.

على أنها: ¹ " المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

الملاحظ من خلال التعريف السابق أن المشرع الجزائري أعطى للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثير عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية، حيث يشير التعريف السابق إلى الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق شروط المنافسة الاعتيادية.

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافر فيها الشروط الآتية: ²

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

ب. القواعد العامة للتقييم حسب النظام المحاسبي المالي (SCF):

بالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، ³ في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، والطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في:

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة): سبق وأن تم تعريفها وشرحها؛
- قيمة الإنجاز: تعرف على أنها مبلغ أموال الخزينة الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحالي من خلال بيع الأصول أثناء خروج إرادي؛ ⁴
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة): هي التقدير الحالي للقيمة المحينة للتدفقات المقبلة في أموال الخزينة ضمن المسار العادي للنشاط. ⁵

ج. الأصناف المرخص بتقييمها بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF):

هناك مجموعة من الأصناف المحاسبية التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ويمكن أن ندرجها وفق ما يلي: ⁶

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص.87.

² نفس المرجع السابق، نفس الصفحة.

³ نفس المرجع السابق، ص.06.

⁴ نفس المرجع السابق، ص.91.

⁵ نفس المرجع السابق، ص.90.

⁶ نفس المرجع السابق، ص.10-15.

1. التثبيتات العينية و المعنوية: وندرج ما جاء في إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية و المعنوية في النقاط الآتية¹:

- يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة 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 (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيمة اللاحقة؛
- تتم عمليات 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؛
- يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة؛
- الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.
- القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون. و القيمة الحقيقية لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الاهتلاك؛
- بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛
- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فإن الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم"؛
- 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؛

2. التثبيتات المالية: تدرج التثبيتات المالية الغير جارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لفعاليتها ولدواعي استعمالها

أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة²:

- سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة؛
- السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على الأسهم؛
- السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها؛

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009، مرجع سبق ذكره، ص.13.

² نفس المرجع السابق، ص.11.

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير. ويتم إدراج ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الأصول المالية وفق القيمة العادلة في النقاط التالية:
- تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين. بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تدرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب؛
- تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:

- السندات التي تم تسعيرها ← السعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية؛
- السندات التي لم يتم تسعيرها ← بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.
- يدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية؛
- 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.

3. الإعانات: وفيما يخص تقييم الإعانات وفق القيمة العادلة فقد جاء النظام المحاسبي المالي بما يلي:

- لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية. بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب نتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول؛
- بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقه بالإعانات؛
- وبأن الإعانات سيتم استلامها؛

4. عقود الإيجار التمويلي: وندرج بخصوص تقييم عقود الإيجار التمويلي بالقيمة العادلة في النقاط التالية¹:

- يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية (العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا؛
- عند المؤجر الغير منتج والغير موزع: يدرج مبلغ الأصل موضوع عقد إيجار التمويل في أصول الميزانية في الحسابات الدائنة على عقود إيجار التمويل (قروض والحسابات الدائنة المترتبة عن عقد إيجار التمويل) في مقابل الديون الناجمة عن إقتناء هذا الأصل التي تشمل أيضا المصاريف المرتبطة بالتفاوض على العقد ووضعه موضع التنفيذ؛
- عند المؤجر المنتج أو الموزع: الأصل المعني بالقرض الإيجاري يجلب للمؤجر إيرادين، إيراد عملية البيع العادية والإيراد المالي المرتبط بالقرض الإيجاري، أما الدين المرتبط بعقد الإيجار التمويلي فيدرج في الحسابات بالمبلغ

¹. عبد الرزاق خليل، نعيمة عدي، قرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية (تجارب وتطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010، ص.13.

الحقيقي وفقا لقواعد التقييم التي يعتمدها الكيان، والأرباح والخسائر الناجمة عن البيع تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية، وتثبت المصاريف المباشرة التي التزم بها المؤجر من أجل التفاوض على العقد كأعباء عند تاريخ إبرام العقد.

خلاصة.

من خلال هذا الفصل حاولنا الاطلاع بالقياس المحاسبي باعتباره المتغير الرئيسي في الدراسة حيث تم التعرف على مفهوم القياس المحاسبي و أهميته حيث تم عرض مجموعة من المفاهيم في العديد من البيئات المحاسبية التي تناولت القياس المحاسبي، وتم عرض في هذا الفصل مضمون القياس المحاسبي بالإضافة إلى شروط القياس المحاسبي وتم تناول في هذا الجزء للتعرف على أسس ومعايير القياس المحاسبي حيث تم التوصل في نهاية الجزء إلى أن القياس المحاسبي ما هو إلا عملية مقابلة يتم من خلالها قرن الأعداد بالأحداث والمعاملات الاقتصادية التي تحدث في المؤسسة، وذلك وفق أدوات وطرق قياس محددة قصد توفير معلومة دقيقة تفيد مستخدميها في إتخاذ القرارات الاقتصادية.

أما في شقه الثاني فتم الاضاحة بمفهوم التكلفة التاريخية من خلال التعرف على ماهية التكلفة التاريخية ومبررات إستخدامها، وصولاً إلى علاقة إستخدام التكلفة التاريخية بجودة الملائمة من خلال أثر استخدام التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية وذلك بعرض عيوب و مزايا التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي.

ليتم في نهاية هذا الفصل عرض الاطار المفاهيمي للقيمة العادلة و ذلك بعرض نشأة و تطور محاسبة القيمة العادلة، ثم عرض أهمية إستخدام القيمة العادلة في الفكر المحاسبي وصولاً إلى ماهية القيمة العادلة، وتم الاضاحة كذلك إلى عرض مفهوم القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري، وفي نهاية هذا الفصل تم عرض عيوب و مزايا القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي.

الفصل الثاني:

**الدراسات السابقة للقياس الحاسبي
والقيمة العادلة.**

مدخل:

لقي موضوع القيمة العادلة في الآونة الأخيرة، خصوصا بعد تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي في بداية 2010، إهتمام العديد من الباحثين سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، حيث تعددت رؤية الباحثين لمفهوم القيمة العادلة فمنهم من ربطه بالقياس ومنهم من ربطه بعملية إتخاذ القرار كل على حسب بيئته وطبيعة الأهداف المرجوة من الدراسة.

وحاولنا من خلال دراستنا هذه ربط موضوع القيمة العادلة بمحددات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال معوقات تطبيق القيمة العادلة والعوامل الداخلية والخارجية المحددة للقيمة العادلة، وهذا ما سوف نقوم بالتطرق إليه في هذا الفصل من خلال التعرض الى مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت القيمة العادلة والدراسات التي تناولت القياس المحاسبي وصولا إلى مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة في آخر الفصل وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية.

المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية.

قصد الإحاطة أكثر بالموضوع حاولنا من خلال هذا المبحث إدراج الدراسات والأبحاث السابقة والتي تناولت موضوع القيمة العادلة وعلاقته بالقياس المحاسبي بصلة مباشرة أو غير مباشرة لدراستنا سواء كانت محلية أو دولية، حيث تم تقسيم المبحث إلى مطلبين (02)؛ المطلب الأول يحتوي على الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع باللغة العربية أما المطلب الثاني فخصصناه للدراسات التي تناولت الموضوع باللغة الأجنبية.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.

سنحاول من خلال هذا المطلب إلقاء نظرة تحليلية حول الدراسات باللغة العربية المتناولة لموضوع القيمة العادلة، منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية، حيث سيتم ترتيبها حسب التاريخ.

1. دراسة (بوحفص بن أوزينة، 2020)¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: «مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -».

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى توفر متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال إستقصاء عينة من ممارسي مهنة المحاسبة وهم: الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، والمحاسبين المعتمدين بالإضافة إلى المحاسبين الرئيسيين في المؤسسات الاقتصادية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم الاعتماد على تقنيات البحث الكيفي Qualitative عن طريق أداة المقابلة التي أجريت مع المديرين الماليين والموظفين في مصلحة المالية والمحاسبة بصفتهم المسؤولين على إعداد القوائم المالية في المؤسسات العمومية الاقتصادية، كما تم الاعتماد على تقنيات البحث الكمي Quantitatives عن طريق أداة الاستبيان، حيث بلغ عدد الاستمارات القابلة للمعالجة 146.

من خلال مخرجات برنامج SPSS ونتائج المقابلة، توصلت الدراسة إلى أنه هناك رغبة من ممارسي مهنة المحاسبة للتحويل عن التكلفة التاريخية والانتقال إلى طريقة قياس بديلة، إلا أن بيئة الأعمال الجزائرية (المحاسبية والاقتصادية والمالية وحتى القانونية لا تتوفر على متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهذا هو العائق الأساسي أمام تطبيقها على الجزائر. وفي الأخير توصي الدراسة وفي ظل تسارع التحولات الاقتصادية وتطور وانفتاح الأسواق المالية الدولية بضرورة النهوض ببيئة الأعمال الجزائرية بمختلف مكوناتها وجعلها محفزة ومساعدة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وعلى رأسهم القيمة العادلة بالإضافة إلى تحيين النظام المحاسبي المالي، وفق ما يعدل وما يصدر من معايير محاسبية دولية.

2. دراسة (فاطمة الزهراء بومعراف، 2019)².

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: «تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة، سطيف -».

¹. بوحفص بن أوزينة، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: دراسات مالية، جامعة غرداية، 2020.

². فاطمة الزهراء بومعراف، أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة، سطيف -، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية، وقد تم تطبيق الدراسة على مؤسسة اقتصادية جزائرية وهي شركة الأسمنت عين الكبيرة - سطيف-، وقد قامت الطالبة باختيار الميزانية المالية لسنة 2015 للدراسة، وكما تم الاعتماد على المنهج الوصفي مع الاستعانة بالأسلوب التحليلي، إضافة إلى المنهج الرياضي وذلك من خلال حساب مؤشرات التقييم المالي للشركة بالتكلفة التاريخية وبالقيمة العادلة ووصف وتحليل النتائج المتحصل عليها، ومقارنة النتائج في الحالتين لمعرفة أثر ذلك على القرارات المالية في الشركة.

وقد خلصت هذه الدراسة من خلال التغيرات التي حدثت في قيم المؤشرات والنسب المالية، أن القيمة العادلة تؤثر على عملية التقييم الأداء المالي، وتأثرها حتما سيؤثر على إتخاذ القرارات المالية والمتمثلة في قرار الاستثمار، قرار التمويل وقرار توزيع الأرباح في شركة الأسمنت عين الكبيرة، ونشير أيضا إلى أن هناك عدة عوائق وتحديات واجهت شركة الأسمنت عين الكبيرة - سطيف- عند تطبيقها القياس بالقيمة العادلة، وذلك نتيجة لغياب أسواق نشطة في الجزائر تساعد في إعادة تقييم عناصرها بالقيمة العادلة.

3. دراسة (عبد السلام بلباي، 2019)¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: « أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية - دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر للفترة (2014-2017) ».

يعالج هذا البحث اثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي - مع الإشارة لبورصة الجزائر، للفترة 2014-2017؛ شملت عينة الدراسة اسهم القطاع المالي بسوق المال السعودي (11) مؤسسة والمؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر (المؤسسات) بحيث تم قياس القيمة العادلة وفق النماذج التالية: نموذج جوردن، التأكد العادل، مضاعف الربحية ونموذج اهلسون، أيضا اختيار افضل نموذج مفسر للقيمة السوقية، وقياس مدى تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة على العائد الصافي للسهم، كما تم أيضا محاولة قياس تاثير المعلومات المحاسبية المبنية على أساس القيمة العادلة على العائد والقيمة السوقية للسهم، وذلك من خلال اختبار العلاقة بين معامل بيتا والعائد المتوقع للسهم وأيضا العلاقة بين الربح الموزع والقيمة السوقية بسوق المال السعودي فقط، توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق نماذج قياس القيمة العادلة في كلا السوقين إلا أن افضل نموذج في سوق المال السعودي هو نموذج اهلسون، ونموذج التأكد العادل بالنسبة لبورصة الجزائر، كما تبين بأن هناك أثر إيجابي من جراء تطبيق محاسبة القيمة العادلة للادوات المالية بسوق المال السعودي، وباستعمال الأساليب القياسية تأكد باستخدام نماذج العائد أنه يوجد تكامل مشترك ما بين العائد ومعامل بيتا، ووجود علاقة طويلة وقصيرة الأجل باثر سالب ومعنوي بين العائد ومعامل بيتا، كما أن للنموذج الأول المقدر قدرة للرجوع لوضع التوازن وهذا بسرعة كبيرة.

¹. عبد السلام بلباي، أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية -دراسة تطبيقية على سوق المال السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر للفترة (2014-2017)، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: نقود ومالية، جامعة أدرار، 2019.

4. دراسة (أسماء زغادنية، 2019)¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قُدمت بعنوان: « إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة عينة من البنوك التجارية - ».

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تطبيق القياس على أساس القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية وبالتالي زيادة تأكيد الشفافية و المصدقية في القوائم المالية نظرا لأن القياس على أساس القيمة العادلة نادت بها المنظمات المحاسبية الدولية كما أنه تم تخصيص معيار خاص بها وهو معيار الإبلاغ المالي IFRS 13، كذلك معرفة موقف النظام المحاسبي المالي من القياس على أساس القيمة العادلة، و ابراز التحديات التي تواجه تطبيق مفهوم القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ومن أجل تحقيق الأهداف واختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة 22. وتوصلت الدراسة إلى أن القائمون على العمل المحاسبي في البنوك التجارية الجزائرية يؤيدون التحول الى القياس على أساس القيمة العادلة، كما أن عينة الدراسة وافقت على أنه يواجه تطبيق مفهوم القيمة العادلة العديد من التحديات في البيئة المحاسبية الجزائرية، بالإضافة إلى أن البنوك التجارية الجزائرية لا تلتزم بمتطلبات المحاسبة عن القيمة العادلة، وهذا بالرغم من إصدار النظام رقم 09-08 المؤرخ في 12 محرم 1431 الموافق ل 29 ديسمبر 2009 المتعلق بالتقييم و التسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك و المؤسسات المالية والذي رخص للبنوك التجارية الجزائرية باستخدام القيمة العادلة.

5. دراسة (محمد السعيد سعيداني، 2018)².

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قُدمت بعنوان: « الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية - ».

تناولت الدراسة أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية في بيئة الأعمال الجزائرية في ظل توجه معظم المنظمات والهيئات المحاسبية الدولية نحو تطبيق القيمة العادلة من خلال المعايير التي تصدرها . وتبني الجزائر لمعايير المحاسبة الدولية من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي .

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبانة تم إستخدامها لجمع البيانات والمعلومات الضرورية اللازمة لانجام الدراسة حيث وزعت 278 استبانة على أفراد عينة الدراسة والتي شملت المحاسبون المليون في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر. المدققون الخارجيون، والمستثمرون . وتم استرداد 192 استبانة منها بنسبة 69% من اجمالي الاستبانات الموزعة. وقد تم إستخدام الأساليب الاحصائية الوصفية لتحليل البيانات واختبار الفرضيات.

وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة كبديل محاسبي يحقق الغاية والاهداف المرجوة من عمليتي القياس والافصاح المحاسبي . ويؤثر بشكل ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال الخصائص النوعية التي يسهم

¹ أسماء زغادنية، إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة عينة من البنوك التجارية -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق أهراس، 2019.

² محمد السعيد سعيداني، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة غرداية، 2018.

تطبيق القيمة العادلة في توفيرها للمعلومات المحاسبية. مما يجعل هذه المعلومات مفيدة للأطراف المستخدمة لها وخاصة المستثمرين عند عملية إتخاذ قراراتهم.

6. دراسة (مریم باي، 2018)¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قُدمت بعنوان: « أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية تحليلية بشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق ».

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق. وتبني المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة بالاعتماد على الاستبيان كأداة للدراسة في الجانب التطبيقي، حيث تم توزيعها على مجتمع بحث يضم 105 مفردة من معدي الكشوف المالية شركة توزيع الكهرباء والغاز، ليتم استرداد 88 استبيان منها اعتبرت ممثلة لمجتمع البحث، بالإضافة إلى تحليل تأثير القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للشركة، فيما لو تم تطبيق أساس القيمة العادلة خلال الخمس سنوات الأخيرة الماضية. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- تساهم محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة الكشوف المالية وتحسين جودة مؤشرات الأداء المالي؛
- توجد علاقة ارتباط إيجابية متوسطة بين المعالجة المحاسبية لفروق القيمة العادلة المحققة لمحددات القياس المحاسبي والمتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و حساب مؤشرات الأداء المالي؛

- توجد علاقة ارتباط إيجابية قوية بين محاسبة القيمة العادلة المحسنة للخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومة المالية وميزات مؤشرات الأداء المالي؛

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 لمتغير المعالجة المحاسبية لفروق القيمة العادلة المحققة لمحددات القياس المحاسبي والمتوافقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و حساب مؤشرات الأداء المالي؛

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة 0.05 لمتغير محاسبة القيمة العادلة المحسنة للخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومة المالية على ميزات مؤشرات الأداء المالي؛

- إن تأثير القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي لشركة توزيع الكهرباء والغاز للشرق يتفاوت حسب الكشف المالي الذي يتم الاعتماد عليه في حساب المؤشرات المالية؛

وفي الأخير استنتجت أن إعداد الكشوف المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة يحقق مؤشرات مالية تعكس بدقة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

7. دراسة (مریم بالأطرش، 2017)².

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قُدمت بعنوان: « أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الاستثمار في الأوراق المالية - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر) خلال الفترة (2015-2000) - ».

¹ مریم باي، أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية تحليلية بشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2018.

² مریم بالأطرش، أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الاستثمار في الأوراق المالية-دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر) خلال الفترة (2015-2000)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، 2017.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على ترشيد قرار الاستثمار في الأوراق المالية من قبل المستثمرين والمحللين الماليين، ولمعالجة إشكالية الموضوع وإختبار فرضياته سنعمد دراسة مقارنة بين مجموعة من الأسواق المالية (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر)، من خلال مقارنة أهمية المعلومات المقدمة وفق القيمة العادلة مع تلك المقدمة وفق التكلفة التاريخية، ومن أجل ذلك قمنا بإختبار عينة من الشركات المدرجة في الأسواق المالية محل الدراسة والتي تنتمي إلى أهم مؤشرات السوق المالي (CAC40, MASI, Tunindex, Dzairindex)، وذلك بإستخدام نماذج Panel Data (البسيطة والمتعددة) لمدة 15 سنة والممتدة من 2000 إلى 2015، والتي تغطي فترتين (قبل و بعد تطبيق القيمة العادلة). توصلت هذه الدراسة إلى أن إستخدام القيمة العادلة قد ساهم في تحسين متوسط عائد السهم لكل من المؤسسات الفرنسية والمغربية والتونسية من خلال تحسن في المعلومات المقدمة وفق إستخدام القيمة العادلة والتي تساعد على ترشيد قرار الاستثمار في الأوراق المالية، ماعدا السوق الجزائري التي لم تبدي أي تأثير بإستخدام القيمة العادلة للاستثمار في الأوراق المالية.

8. دراسة (فلة حمدي، 2017) ¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: « تأثير إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الكوابل، بسكرة - ».

تعالج هذه الأطروحة موضوع إستخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وتأثيرها على المؤشرات المالية التي بها يتم تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية ، بشكل يغطي مختلف أبعاده ، محاولين إبراز هذا التأثير وهذا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، فإستخدام محاسبة القيمة العادلة هو أكثر ملاءمة لمعرفة الأداء المالي للمؤسسة، والمعلومات التي يستند عليها الحساب المؤشرات المالية تكون أكثر مصداقية ومعبرة عن الواقع إن هي أعدت وفقا للقيمة العادلة، فالمعلومات التي تقدمها المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية لا بد لها من أن تتمتع بقدر من الشفافية والملاءمة حتى يتمكن مستخدميه من إتخاذ قراراتهم، وهذا ما تتميز به محاسبة القيمة العادلة من خلال تزويد المستخدمين بمعلومات ملائمة تعكس الواقع الاقتصادي ، فالمؤشرات المالية هي جزء من المعلومات التي تقدمها المحاسبة والتي تعد من الأدوات التحليلية، وتتوقف جودة هذه المؤشرات على جودة البيانات المالية التي تستند إليها والمعلومات التي تقارن بها، لذا فان إعداد البيانات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة تحقق مؤشرات مالية تعكس بدقة الوضع المالي للمؤسسة كما أنها تعزز الشفافية وبالتالي تكون مطابقة للواقع وأكثر مصداقية.

9. دراسة (آدم حديدي، 2017) ².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي - دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية - ».

تهدف هذه الورقة البحثية إلى بيان أثر إستخدام محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالتالي على الإبلاغ المالي في القوائم المالية للبنوك، كما أن الدراسة تسعى إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية

¹. فلة حمدي، إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الكوابل بسكرة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

². آدم حديدي، أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي- دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية -، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 21، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2017.

الجزائرية توفر متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة، ولتحقيق هذه الأهداف تم إعداد إستبانة لتحديد أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في البنوك التجارية الجزائرية.

10. دراسة (عبلة قوادري، 2017)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية - دراسة استقصائية - ».

يمثل المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية قيمة ما تحتويه هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدميها. ومع التغيرات الاقتصادية الراهنة ضعفت ثقة مستخدمي القوائم المالية في المعلومات المعدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية حيث بدأ التوجه نحو بديل محاسبي آخر يأخذ في الاعتبار التغيرات في الأسعار والظروف الاقتصادية فكان البديل هو القيمة العادلة، ونظرا لأهمية هذه الأخيرة فقد تم اصدار معيار التقارير المالية الدولي IFRS13 خاص بها بعدما كانت بعض المعايير المحاسبية الدولية تتطرق لها بشكل محدود، لذا سنتعرض في هذا المقال الأثر استخدام القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ومدى جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيقها.

11. دراسة (أسامة محمد يوسف هرش، 2017)².

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: « أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح - دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان - ».

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق القيمة العادلة (المقيسة بنهج الدخل) في جودة الأرباح من الناحية الإيجابية (المقيسة بسمات الأرباح الإيجابية)، وحددت مدة الدراسة؛ لتشمل السنوات العشرة الممتدة من (2006-2015)، وطبقت الدراسة على كامل مجتمع الدراسة المكون من (13) بنكا تجارية مدرجة في سوق عمان المالي، واستخدم في الدراسة تحليل الانحدار المتعدد الاختبار فرضيات الدراسة.

وبينت النتائج أن ازدياد تطبيق القيمة العادلة يؤثر إيجابا في جودة الأرباح، من الناحية الإيجابية للبنوك التجارية المدرجة في سوق عمان المالي، كما أظهرت نتائج الدراسة أن إزدياد الأهمية النسبية لبنود القيمة العادلة الناشئة من بنود (الدخل الشامل الأخر) للبنك يزيد من جودة الأرباح من الناحية الإيجابية الظاهرة في القوائم المالية لهذا البنك، وأظهرت نتائج الدراسة أيضا، أن ازدياد الأهمية النسبية لبنود القيمة العادلة الناشئة من بنود (صافي الدخل) للبنك يزيد من جودة الأرباح، من الناحية الإيجابية الظاهرة في القوائم المالية لهذا البنك.

وأوصى الباحث توجيه المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الى الاهتمام بجودة الأرباح المحاسبية المعلنة من قبل البنوك التجارية، لأنها تساعدهم في إتخاذ القرارات الصائبة، وان تطبيق القيمة العادلة في هذه البنوك لن يؤثر سلبا على جودة ارباحها بل يزيد من جودتها، وإجراء دراسات أوسع في هذا المجال، تنفي او تثبت وجود أثر لتطبيق القيمة العادلة على جودة الأرباح، وإجراء هذه الدراسة على قطاعات أخرى، غير القطاع المصرفي، وخاصة فيما يتعلق بأسلوب قياس المتغير المستقل (القيمة العادلة) المستخدم في هذه الدراسة.

¹ عبلة قوادري، أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية - دراسة استقصائية-، مجلة أبحاث ودراسات، العدد 29، جامعة الحلفة، ديسمبر 2017.

² أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.

12. دراسة (أمان أحمد علي محمد، 2017)¹.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: « المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على نوعية المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الإدارية ».

تناول البحث المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على نوعية المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الإدارية، حيث تم صياغة مشكلة البحث في الأسئلة التالية: هل توجد علاقة معنوية بين تطبيق نموذج القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية؟ هل توجد علاقة معنوية بين القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية؟ هل توجد علاقة معنوية بين القيمة العادلة وترشيد القرارات الإدارية؟ تنبع أهمية البحث من معرفة مدى قدرة التقارير المالية المعدة على أساس القيمة العادلة في تزويد مستخدمي المعلومات المالية بمؤشرات مالية مفيدة وأهمية علمية والتي تتمثل في بيان أسباب توجه معدي المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المحاسبة المالية نحو استخدام القيمة العادلة. سعى البحث إلى اختبار مدى صحة الفرضيات التالية: توجد علاقة معنوية بين تطبيق نموذج القيمة العادلة وملائمة المعلومات المحاسبية، توجد علاقة معنوية بين القيمة العادلة وموثوقية المعلومات المحاسبية، توجد علاقة معنوية بين القيمة العادلة وترشيد القرارات الإدارية.

يهدف البحث إلى التعرف على معايير محاسبة القيمة العادلة وأهم المشاكل والمعوقات في تطبيقها، التعرف على مدى أهمية معايير محاسبة القيمة العادلة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على المعلومات الواردة في التقارير. اعتمدت هذه الدراسة على مناهج البحث العلمي القائم على أساس صياغة المشكلة وبيان أهداف وأهمية الدراسة ووضع مجموعة من الفرضيات للتأكد من صحتها وقد اتبع الباحث المنهج التاريخي والمنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج منها التوقف عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعليق العمل بالمعايير المحاسبية ذات العلاقة لن يزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية. أوصت الدراسة بضرورة توعية المجتمع المالي السوداني بمستوى وعي يساعده على فهم مفهوم القيمة السوقية العادلة والتعامل معه وتطبيقه بالصورة الصحيحة، وضرورة استخدام التحقق من القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة لأهميتها في عكس آخر تقييم عادل البنود القوائم المالية، إضافة إلى أنه يجب التوسع في الإفصاح عن المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة لأهميتها في زيادة الثقة في المعلومات المحاسبية المنشورة.

13. دراسة (أسامة عمارة، 2016)².

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: « دور معايير الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة - دراسة استطلاعية لأراء المهنيين و الأكاديميين - ».

تناولت هذه الدراسة « أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية » التي تعالج مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية وتطرق الجانب النظري للبحث إلى تبيان أسباب التوجه العالمي نحو مفهوم القيمة العادلة، ودور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - خصوصا منها الملائمة والموثوقية - في ترجيح

¹. أمان أحمد علي محمد، المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على نوعية المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.

². أسامة عمارة، دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة - دراسة استطلاعية لأراء المهنيين و الأكاديميين -، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، 2016.

بدليل القياس المحاسبي المناسب (القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية) والذي لا يزال الجدل قائما حوله حتى الآن، لكن متابعة الإصدارات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية نجد أن هناك تحول تدريجي إلى القيمة العادلة كبديل عن التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغته بحيث يمكن من خلاله استطلاع رأي المحاسبين والأساتذة الجامعيين ذوي التخصص المحاسبي بما يحقق أهداف البحث. كما أظهرت نتائج البحث أن هناك اتفاق بشكل إيجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية

14. دراسة (إسماعيل سبي، 2016)¹.

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: « أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي

في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول - ».

تهدف هذه الدراسة التوضيح أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين الجزائر، مصر والأردن -، حيث تبين أن تنوع نشاط شركات المجموعة وتعدد مراحل وإجراءات توحيد حساباتها وتعدد مواطن شركاتها من دولة إلى أخرى يؤدي إلى ضرورة الاستناد إلى أسلوب قياس محاسبي دقيق وعادل وموحد بين كل شركات المجموعة يعكس واقع نشاطاتها بشكل صحيح هذا من جهة، ومن جهة ثانية و حتى يحظى أسلوب القياس المحاسبي المتبع في مجموعة الشركات بالقبول من كل الأطراف ذات المصلحة، يجب أن يؤثر على جودة المعلومة المالية المفصح عنها بشكل إيجابي، الأمر الذي يؤدي بإدارة المجموعة إلى تطبيق أسلوب القياس وفق القيمة العادلة في كل الحالات اللازمة والممكنة، وذلك لتأثيره الإيجابي على حل الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفصح عنها وملامتها قياسه نشاطات المجموعة المتنوعة وتركيبتها المعقدة مقارنة بأساليب القياس الأخرى.

سعي كل دولة من الدول محل الدراسة إلى توفير إطار قانوني كافي يمس ويضبط مختلف الإجراءات المحاسبية - النظام المحاسبي المالي الجزائرية، المعايير المحاسبية المصرية والمعايير المحاسبية الدولية المطبقة في المملكة الأردنية -، ولكن قبل ذلك يجب توفير البيئة اللازمة لتطبيق تلك القوانين وتكييفها مع الخصائص الاقتصادية لكل دولة ثم مراقبة ومتابعة مراحل تنفيذها، وتطبيق أسلوب قياس القيمة العادلة بدوره لا يحتاج إلى نصوص محاسبية قانونية تلزم وتوضح حالات استخدامه بقدر ما يحتاج إلى توفير البيئة اللازمة لتطبيقه، فرغم توفر وتباين الاستناد القانوني المحاسبي الخاص بهذا الأسلوب من دولة إلى أخرى إلا أن البيئة اللازمة لتطبيقه في تركيبة مجموع الشركات لكل دولة، تحول دون الوصول إلى الغاية والفاعلية المرجوة منه.

15. دراسة (عياد السعدي، 2016)².

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: « تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات

الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة - دراسة على عينة من المحاسبين و محافظي الحسابات - ».

¹. إسماعيل سبي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.

². عياد السعدي، تقييم الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة - دراسة على عينة من المحاسبين و محافظي الحسابات -، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين ومحافظي الحسابات، كما أن الدراسة تسعى إلى معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتقييم البيئة المحاسبية الجزائرية، وقياس مدى جاهزيتها لتبني معايير الإبلاغ المالي ومسايرة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي على الصعيد الدولي، وذلك بدراسة مقومات البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى ملاءمتها لقياس القيمة العادلة مع تحديد أهم العقبات والمشكلات أمام القياس بالقيمة العادلة من طرف المؤسسات الجزائرية.

ولتحقيق أهداف الدراسة تم إعداد استبيان التقييم أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: تأييد واسع من قبل أفراد عينة الدراسة لمزايا القياس بالقيمة العادلة ومساهمته في الرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وضرورة تبنيه بشكل كبير من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

موافقة أفراد عينة الدراسة على أن القيمة العادلة تزيد من جودة المعلومات المحاسبية وتعزز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. 'ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة على الصعيد الدولي وإزالة العقبات التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة بالشكل المطلوب. وجوب تفعيل دور بورصة الجزائر وتنشيط السوق المالية لإعطاء قياس القيمة العادلة مزيدا من الموثوقية والملاءمة. تتحدد أهداف الإبلاغ المالي في الجزائر على ضوء المغيرت البيئية والاقتصادية التي تميل إلى خدمة القطاع العام الذي يملك تأثيرا كبيرا بين مجموعة مستخدمي المعلومات المحاسبية وذلك بتوجيه أهداف الإبلاغ المالي لخدمة أغراض التخطيط والرقابة على حساب خدمة القطاع الخاص.

16. دراسة (أحمد طرطار، منصر عبد العالي، 2016)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: «مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية».

تتم المحاسبة بتحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية عن الوحدات الاقتصادية المختلفة من أجل الأطراف المهتمة بهذه المعلومات، ولما كانت أعمال الوحدات الاقتصادية قد تشعبت وتعقدت وتعددت فيها المخاطر المالية ومخاطر العمليات، أصبح التطبيق العملي لهذا المبدأ البسيط في ظاهره، يحوي العديد من المشاكل المحاسبية ذات الصلة، ومن جهة أخرى تكاثر عند هذه الوحدات الاقتصادية زاد معها احتياجات الأطراف المستخدمة للمعلومات، فواجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لذلك تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب لتوفير المصدقية للمعلومات من أجل تقديمها بشكل موثوق وملائم لاشباع حاجات مستخدمي المعلومات الذين يتطلعون إلى معلومات من منظور عالمي واسع في ظل التغيرات المستمرة التي تصاحب الاقتصاد نتيجة الأزمات العالمية. فقد فرض هذا الصخب الكبير والتساؤل الدائم حول عدالة المعلومات المقدمة إستخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا في إعدادها، فكان من المهم على واضعي المعايير المحاسبية أن يأخذوا هذا الأمر بعين الاعتبار عند تعديل المعايير بما يتفق والواقع الذي شكل فيه تعاظم دور المحاسبة. كان لكل هذه الأمور لابد من تطوير المعايير المحاسبية لتلبية هذه الأوضاع الجديدة، فكانت القيمة العادلة هي

¹. أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، جامعة المسيلة، 2016.

الخطوة الهامة على هذا الطريق، فقد دخل هذا مصطلح إلى أغلب المعايير المحاسبية المعدلة وأصبح مبرر التعديل على الكثير من المعايير يتعلق بإدخال القيمة العادلة إلى هذه المعايير التي ترتبط ارتباطا وثيقا بسعر السوق.

17. دراسة (فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة يجاوي، 2016)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « القياس بالقيمة العادلة و أثره على إتخاذ قرارات الاستثمار في الأسهم العادية - دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات للفترة (2013-2016) ». «

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ قرار الاستثمار للأسهم العادية وذلك بالتطبيق على مؤسسة أليانس للتأمينات للفترة (2013-2016)، ولقد تم إستخدام نموذج مضاعف الربحية لياقش التقييم الأسهم العادية لمؤسسة أليانس، وذلك لملاءمة هذا النموذج مع معطيات المؤسسة محل الدراسة.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أن تطبيق قياس القيمة العادلة على الأسهم العادية لمؤسسة أليانس للتأمينات ساهم في تحسين بعض المعلومات المقدمة وفق إستخدام القيمة العادلة، والتي ساعدت على إتخاذ وترشيد قرار الاستثمار المالي.

18. دراسة (نعيمة مخلوفي، 2015)².

الدراسة عبارة عن أطروحة دكتوراه قدمت بعنوان: « مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية ». «

لقد شهدت العقود الأخيرة تطورا هائلا أدى لانتشار المؤسسات الدولية وامتداد نشاطها ليعطي العديد من الدول المختلفة، وزادت حدة المنافسة بين الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الدولية، ما أدى لظهور بعض المشاكل والقضايا المحاسبية الجديدة كانعكاس للتطور الاقتصادي، ومعلوم أن القياس يعتبر من المشاكل المحاسبية القديمة المتجددة حيث توجد أساليب قياس متعددة تضمنتها الأعراف والمبادئ المحاسبية المقبولة عموما وأقرتها عموما معايير التقارير المالية IFRS في نصوصها، ولقد تركزت جهود المنظرين في مهنة المحاسبة وواضعي المعايير المحاسبية الدولية لحل مشكلة القياس على الأخذ بمفهوم القيمة العادلة والتي يمكن أن ترقى لقبول العام أكثر من بديل التكلفة التاريخية.

والجزائر تحاول مواكبة التطورات المحاسبية العالمية، وأخذت بمفهوم القيمة العادلة لما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملاءمة وموثوقية تساعد مستخدمي القوائم المالية في إتخاذ قراراتهم، غير أن هذا المفهوم يلقي صعوبة في التطبيق نظرا لأن المجتمع المحاسبي الجزائري لا يرقى لمسايرة المعايير المحاسبية الدولية وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وبالتالي عدم إمكانية تحقيق الممارسات المحاسبية الدولية.

¹ فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة يجاوي، القياس بالقيمة العادلة وأثره على إتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم العادية - دراسة استقصائية-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01، جامعة المسيلة، 2018.

² نعيمة مخلوفي، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، 2015.

19. دراسة (أحمد زغدار، نعيمة مخلوفي، 2014)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبين مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة ». «

إن متطلبات الإفصاح المحاسبي الدولي تقتضي ضرورة إعداد مجموعة من القوائم المالية في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، بالإضافة إلى المذكرات والإيضاحات المرفقة بها وتقرير مراجع الحسابات وتقرير مجلس الإدارة، مما يقلل من درجة التباين في المعلومات أو ما يسمى بإحتكار المعلومات، ولقد أقر النظام المحاسبي المالي بالإفصاح المحاسبي من خلال إعطائه الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، بغية إكتساب القوائم المالية المصدقية والشفافية وتقليص الفروق والنقائص الموجودة بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية، وبهذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي بالتركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية، وهذا ما أكدته من خلال تبنيه مبدأ القيمة العادلة بإضفائه الجودة للمعلومة المحاسبية

20. دراسة (محمد زرقون، فارس بن يدير، 2014)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لفتتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين - ». «

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وللوصول لأهداف ونتائج الدراسة، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، و في الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، و أيضاً أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، بالإضافة إلى أن لتطبيق القيمة العادلة أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات، وتوصلت أيضاً الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة.

21. دراسة (مسعود بوخالفي، 2013)³.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قُدمت بعنوان: « أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية ». «

تناولت هذه الدراسة «أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية» التي تعالج مشكلة الإفصاح الصادر وفق أساس القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة

¹. أحمد زغدار، نعيمة مخلوفي، أثر تكيف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبين مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر - 03، 2014.

². محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لفتتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، جوان 2016.

³. مسعود بوخالفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص: محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2013.

لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية وتطرق الجانب النظري للبحث إلى تبيان أسباب التوجه العالمي نحو مفهوم القيمة العادلة؛ ودور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - خصوصا منها الملاءمة والموثوقية - في ترجيح بديل القياس المحاسبي المناسب (القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية) والذي لا يزال الجدل قائما حوله حتى الآن، لكن بمتابعة الإصدارات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية نجد أن هناك تحول تدريجي إلى القيمة العادلة كبديل عن التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، حيث تم صياغته بحيث أمكن من خلاله استطلاع رأي المحاسبين والأساتذة الجامعيين ذوي التخصص المحاسبي بما يحقق أهداف البحث. كما أظهرت نتائج البحث أن هناك اتفاق بشكل إيجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

22. دراسة (باسل فهد عبد الحميد قشلان، 2011)¹.

الدراسة عبارة عن مذكرة ماجستير قدمت بعنوان: « أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية ».

كانت هناك مطالب متزايدة بتطبيق محاسبة القيمة العادلة لتقديمها معلومات محاسبية ملائمة تعكس واقع المنشآت خاصة في ظروف التضخم. ولكن مع حدوث الأزمة المالية العالمية الأخيرة فقد ألقى بعضهم اللوم على تطبيق القيمة العادلة وقال بعضهم أنها هي من كان وراء الأزمة المالية. وقد هدفت الدراسة الحالية إلى تحليل أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الدخل وحقوق الملكية للبنوك التجارية الأردنية المحلية للأعوام 2006 ولغاية 2009. إذ قام الباحث بعمل مقارنة بين النتائج المالية المنشورة باستخدام القيمة العادلة و تلك المحسوبة حسب التكلفة التاريخية للأصول المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي (39) IAS على امتداد فترة الدراسة وتحليلها فيما يخص أثرها على الدخل و حقوق الملكية لهذه البنوك. وقام الباحث أيضا بتحليل التغير في الدخل و حقوق الملكية للبنوك التجارية الأردنية المحلية للنتائج المنشورة باستخدام القيمة العادلة في ظل الأزمة المالية العالمية، بمقارنة النتائج للسنتين 2006، 2007 (ما قبل حدوث الأزمة المالية العالمية)، مع السنتين التاليتين 2008، 2009 والتين تمثلان فترة حدوث الأزمة و امتدادها.

جاءت نتائج الدراسة لتظهر أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للمنشأة كما هو في تاريخ إعداد القوائم المالية لتعبر عن القيمة الملائمة لأصول المنشأة، و أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة هي من عكست آثار الأزمة المالية على القوائم المالية فبينت الواقع بشفافية، إن الأزمة المالية و رغم وقعها السلبي على الاقتصاد قد أسهمت في تطوير المعايير الدولية بإصدار المعيار الدولي الجديد رقم (9) IFRS. وقد خلصت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية له أثر إيجابي على أداء إدارة البنوك في إتخاذ الإجراءات والقرارات الاقتصادية الرشيدة بناء على بيانات ملائمة تعكس الواقع.

¹. باسل فهد عبد الرحمن قشلان، أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.

سنحاول من خلال هذا المطلب إستعراض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية والتي تناولت القيمة العادلة، حيث سيتم ترتيبها حسب التاريخ.

1. دراسة (Acheampong, Akenten, Agyemang, 2018)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « Fair Value Accounting: Implementation

« Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector

هدف الباحث من خلال هذه الدراسة هو معرفة تحديات ومعوقات تنفيذ محاسبة القيمة العادلة التي تواجه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي باعتباره أهم قطاع في غانا. وبغيت الوصول لهذه الأهداف استخدم الباحث أداة الاستبانة موزعة على مجتمع دراسة يتكون من الهيئات التنظيمية فيما يتعلق بالإبلاغ المالي في غانا مثل معهد المحاسبين القانونيين في غانا (ICAG)، وسوق غانا للأوراق المالية (GSE)، والمحاسبين القانونيين في شركات التدقيق، ولجنة البورصة (SEC)، وسلطة إيرادات غانا (GRA) وخدمة تدقيق الحسابات في غانا (GAS). وبلغ عدد الاستبيانات القابلة للمعالجة 30 استبيان، تم تحليل وتفسير البيانات التي تم جمعها عن طريق استخدام الأدوات الإحصائية مثل الجداول والرسوم البيانية. تم استخدام الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أثبتت الدراسة أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 معقد، وبالتالي يصعب تطبيقه على مستوى الشركات الصغيرة والمتوسطة في القطاع الزراعي في غانا، لقد ثبت بوضوح من المجيبين أن التعليم الأكاديمي لا يركز على المعايير الدولية للإبلاغ المالي، لا يوجد تدريب وتثقيف كافيين لموظفي المحاسبة لتنفيذ المعايير الدولية للإبلاغ المالي في القطاع الزراعي في غانا، وتكاليف تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مرتفعة، أثبتت الدراسة أن هناك عدم وجود علاقة منهجية بين القوانين المحلية القائمة في بيئة الأعمال الغانية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي، وغياب إشراك الهيئات التنظيمية في وضع معايير إعداد التقارير المالية.

2. دراسة (Riahi, Khoufi, 2016)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « Effect of Fair Value Accounting on the Company's

« Reputation

وتهدف هذه الدراسة إلى دراسة أثر تطبيق القيمة العادلة على خلق القيمة للمساهمين في إطار المفهوم الفرنسي، وذلك من خلال مقارنة أهمية المعلومات للمؤشرات المحاسبية لمجموعات الشركات الفرنسية في القطاع الصناعي، لظهور تأثير الانتقال من مبدأ التكلفة التاريخية إلى مبدأ القيمة العادلة، حيث تفترض بأن المؤشرات المحاسبية وفق القيمة العادلة تنقل للمستثمرين معلومات حول القيمة التي تم انشاؤها من قبل المؤسسة أكثر من تلك التي يتم نقلها عند إستخدامهم للتكلفة التاريخية، كما تفترض بأن البيانات المحاسبية المعروضة وفق القيمة العادلة تحسن من القدرة

¹. Acheampong, Akenten, Agyemang, **Fair Value Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 4, 2018.

². Olfa Riahi, Walid Khoufi, **Effect of fair value accounting on the company's reputation**, International Journal of Accounting and Economics Studies, 4 (1), 2016.

التفسيرية للنموذج، حيث قام الباحثان باختيار مجموعة من المتغيرات والتي تتأثر بحد كبير بالقيمة العادلة وأكثر أهمية عند الإفصاح المالي والتي تعد مهمة للمستثمرين والمحللين الماليين، وتتكون العينة من مجموعة من الشركات الصناعية الفرنسية والتي تم دراستها لمدة 7 سنوات (2001-2007)، وهذه الشركات مدرجة في مؤشر CAC 40 البورصة باريس، حيث شملت العينة 22 شركة، وتحليل فائدة البيانات المحاسبية تم تقسيم العينة إلى مجموعتين فرعيتين: فترة ما قبل القيمة العادلة أي قبل وبعد تطبيق القيمة العادلة في البيانات المالية لجمعية الشركات الصناعية الفرنسية وذلك بإجراء الاختبار قبل فترة القيمة العادلة (2001-2003) وبعد القيمة العادلة (2005-2007) حيث تم دراسة العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة وعوائد الأسهم وفق التكلفة التاريخية ثم وفق القيمة العادلة باستعمال نموذجي انحدار (متعدد بسيط)، النموذج الأول لدراسة القيمة قبل تطبيق القيمة العادلة (2001-2003) أي عند تطبيق التكلفة التاريخية حيث محتوى المعلومات للمتغيرات يتم نشره وفق متطلبات مخطط المحاسبة العامة، أما النموذج الثاني فيختبر بعد تطبيق القيمة العادلة (2005-2007) حيث محتوى المعلومات ينشر وفق المعايير المحاسبية IFRS، ولتقدير النماذج السابقة تم استخدام Panal data، وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة يؤدي إلى تحسين متوسط عائد السهم، كما أن هناك تحسن ملحوظ في محتوى المعلومات في ظل نموذج القيمة العادلة، حيث أن مبدأ القيمة العادلة يولد أثر إيجابي لخلق قيمة مضافة للمساهمين.

3. دراسة (Pie-Hui Hsu, 2016)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « Fair value accounting and earning management ». تهدف هذه الدراسة إلى البحث في دوافع التلاعب في قياسات القيمة العادلة من قبل المسيرين، وذلك من خلال دراسة إلى أي مدى يرتبط الإفصاح بأقل ملائمة عن قياسات القيمة العادلة مع إدارة الأرباح، حيث تفترض أن المؤسسات باستخدامها لقياسات القيمة العادلة للأدوات المالية هي الأكثر قابلية للاعتراف بالأرباح غير المحققة لإدارة الأرباح، كما أن المؤسسات التي قياساتها للقيمة العادلة تتم وفق المستوى 3 هي الأكثر قابلية للاعتراف بالأرباح غير المحققة لإدارة الأرباح عندما تكون حوكمة الشركات ضعيفة، إذ تختبر إلى أي مدى تؤثر قوة حوكمة الشركات على إدارة الأرباح وفق قياسات القيمة العادلة للمستوى 3، بحيث يتوقع بأنه عندما تكون حوكمة الشركات قوية فإن المسيرين من غير الممكن لهم التلاعب في تقييمات المستوى 3 للأدوات المالية وفق القيمة العادلة، أما عندما تكون حوكمة الشركات ضعيفة فإن مسيري هذه الشركات باستخدامهم للمستوى 3 للأصول المالية هم الأكثر عرضة لإستخدام خيار القيمة العادلة لإدارة الأرباح ومن ثم للتلاعب، ولإختبار فرضياته قام بتقدير نموذج متعدد، وقد تم تطبيق الدراسة على الشركات التي تتبنى FAS159 وذلك بإستخدام البيانات الربع سنوية للفترة من 15 نوفمبر 2007 إلى غاية 2013، وغطت العينة 81690 مشاهدة، حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن الشركات التي لديها أصول وخصوم وفق المستوى الأقل ملائمة في قياس القيمة العادلة 3 هي الأكثر عرضة للاعتراف بالأرباح الإيجابية غير المحققة، كما أن مسيري الشركات التي تتبنى FAS159 ليس لديهم دافع للتلاعب في قياسات القيمة العادلة للمستوى 3، حيث أن يسمح FAS159 للشركة بالاعتراف بالأرباح (الخسائر) غير المحققة في تقارير الأرباح، غير

¹. Pei-Hui Hsu, Youan (Robert) Lin, Fair value accounting and earning management, Eurasian Journal of Business and Management, 4(2), 2016.

أن المسيرين الذين يستخدمون القيمة العادلة للأدوات المالية هم أكثر عرضة للتلاعب في قياسات المستوى 3 وبي الإفصاح عن الأرباح من خلال الإعراف بالأرباح (الحسائر) غير المحققة حول التغير في قياس القيمة العادلة.

4. دراسة (Sophi Giodqno-spring, Isabelle Martinez, Oliver Vidal, 2015)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « Cout Historique VS Juste Valeurs Pour Mesurer

« le Résultat Comptable les Argument Compares des Professionnels du Chiffre

تهدف الدراسة إلى البحث في مدى مواجهة القيمة العادلة لقياس النتيجة المحاسبية؟ دراسة مقارنة لبعض حجج المهنيين المحاسبين. وهدفت الدراسة إلى توضيح الحجج الموضوعية من قبل المهنيين المحاسبين حول دمج أو رفض مكاسب رأس المال غير المحققة في تحديد النتيجة المحاسبية، أين قام الباحثون باستعراض حجج المؤيدين للمنهج الأحادي والذي يحث على الإستخدام الحصري للتكلفة التاريخية فقط، وكذا حجج مؤيدي المنهج المزدوج الذي يحث على إستخدام القيمة العادلة إلى جانب التكلفة التاريخية. وقد اعتمد الباحثون على المنهج الوصفي التحليلي عن طريق تحليل محتوى 31 دليل مقابلة للمهنيين المحاسبين في فرنسا. وقد توصلت الدراسة إلى اقتراحين أساسيين، نص الأول على أن تطوير النظام المحاسبي المالي الفرنسي ليحسن نتيجة الاستغلال يكون من خلال زيادة ربط المحاسبة بالواقع الاقتصادي للشركات، وهو ما يتوافق مع التوجه المحاسبي للاتحاد الأوروبي، أما الثاني فقد نص على أنه يجب على النظام المحاسبي المالي الفرنسي السعي لإيجاد أفضل ترتيبات لتوحيد إستخدام القيمة العادلة وأساليب إنتاج المعلومات المالية.

5. دراسة (Slavko Sodan, 2015)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « The Impact Of Fair Value Accounting On

« Earnings Quality In Eastern, European Countries

تهدف الدراسة إلى تحديد مدى إستخدام محاسبة القيمة العادلة في التقارير المالية الإبلاغ المالي، لقياس جودة الأرباح الاجمالية للبلدان الأوروبية، عن طريق إختبار العلاقة بين مكاسب وحسائر القيمة العادلة من خلال الدخل الصافي والدخل الشامل الآخر وجودة الأرباح الاجمالية لكل من الشركات والبنوك المدرجة لدول أوروبا الشرقية والتي شملت 17 دولة، حيث تم تقسيم العينة إلى عينة فرعية مكونة من 598 شركة خلال الفترة (2002-2011) بعدد مشاهدات بلغ 4244، وعينة فرعية مكونة من 78 بنك خلال الفترة (2000-2011) بعدد مشاهدات بلغ 716، وإختبار العلاقة بين المتغيرات تم إستخدام عدة نماذج منها: نموذج الإنحدار لفحص القدرة التنبؤية حول ارباح القيمة العادلة من خلال الدخل الشامل، ونموذج السعر لدراسة العلاقة بين أسعار الأسهم والدخل الشامل، ونموذج الاستمرار غير المتناظر لـ Basu's 1997 لقياس مستوى المحافظة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن زيادة إستخدام كل من الشركات والبنوك لمحاسبة القيمة العادلة في التقارير المالية يوفر مستوى من أقل جودة الأرباح الاجمالية.

¹. Sophi Giodqno-spring, Isabelle Martinez, Oliver Vidal, Cout Historique VS Juste Valeurs Pour Mesurer le Résultat Comptable les Argument Compares des Professionnels du Chiffre, Comptabilité-contrôle-audit, Tome 21, Volume3, 2015.

². Slavko Šodan, The impact of fair value accounting on earnings quality in eastern, European countries, Procedia Economics and Finance, University of Split / Faculty of Economics, Croatia, 2015.

6. دراسة (Elalia Tahir, 2014)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « **Enjeux D'utilite De La Juste Valeure : Application** »

« **Aux Enterprise Publiques Algeriennes** ».

سعى الباحث من خلال هذه الدراسة إلى إستقصاء آراء عينة من المحاسبين والمدراء الماليين العاملين في المؤسسات الجزائرية العمومية الكبرى، إذ إعتد الباحث في هذا على أداة المقابلة، والهدف من ذلك هو تقديم وجهة نظرهم فيما يتعلق بفائدة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية والعقبات التي تواجهها. أظهرت النتائج التي تم الحصول عليها أن القيمة العادلة تعتبر بشكل أساسي وسيلة تقييم ذات أهمية بالغة في القياس المحاسبي، فهي تعكس الواقع الاقتصادي. فإفتقار البيئة الجزائرية لسوق نشط جعل التقييم على أساس القيمة العادلة يشوبه التحيز والذاتية تعتبر حواجز أمام تطبيق القيمة العادلة، في ظل ظروف البيئة الجزائرية الحالية فإن التقييم على أساس القيم العادلة بالحاجة إلى أن يكون أكثر تحديدا وتفصيلا. وفي الأخير أوصى الباحث بعدم تعميم النتائج التي تم الحصول عليها على جميع المؤسسات الجزائرية بسبب صغر حجم العينة الذي بلغ 37 فردا. واعتبر البحث فرصة للنظر في مسار مستقبلي لإجراء البحث من خلال الاستبيان (دراسة كمية). بإجراء تغطي هذه الدراسة على عينة أكبر من المؤسسات من جميع القطاعات.

7. دراسة (Ashford C. Chea, 2011)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « **The Value Accounting its Impact on Financial Reporting and How it Can be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements** ».

هدفت الدراسة إلى تقديم فهم عملي للقضايا الرئيسية في مجال محاسبة القيمة العادلة، شمل حسب ترتيب الأولوية: ورقات بحث تجريبية محكمة، وتقارير، وغيرها من المطبوعات ذات الصلة حول ممارسات الإبلاغ عن القيمة العادلة للشركات الحالية. توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: أن الأساليب الحالية للمحاسبة للأدوات المالية كانت تثير قلق واضعي المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم لبعض الوقت الآن حيث تبدأ هذه المخاوف حول الأدوات المالية من ملاحظة أن الأسواق موجودة الآن إما للأدوات نفسها أو المخاطر المالية المختلفة التي تنشأ من الأدوات، وتوافر تلك الأسواق يمكن المؤسسات من إدارة المخاطر المالية بنشاط وبالتالي تحقيق بعض أو كل القيمة السوقية لأدواتهم المالية بسهولة. تم إدراك أن المحاسبة وإعداد التقارير المستندة إلى القيمة العادلة، مقارنة بالتكلفة التاريخية، تتطلب تحليلا أكثر تفصيلا للطرق والافتراضات المستخدمة لتحديد القيم المعترف بها في البيانات المالية، وهذا بدوره يتطلب من المشاركين في السوق إعادة تصميم نموذج الإبلاغ المالي الحالي وتكوين أنفسهم في تطبيق هذه المبادئ الجديدة، ومع ذلك، فإن شفافية النتائج الاقتصادية الحقيقية، أي المخاطر والمكافآت الناتجة عن استخدام الأدوات المالية، تبرر الانتقال إلى نموذج قائم على القيمة العادلة لإعداد التقارير المالية.

¹. Elalia Tahri, **Enjeux D'utilite De La Juste Valeur : Application Aux Enterprises Publiques Algeriennes**, Revue Nouvelle Economie 45 N°:11 -Vol 02-2014.

². Ashford C. Chea, **The Value Accounting its Impact on Financial Reporting and How it Can be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements**, Journal of Busines and Social Science, Vol.2, N 20, USA, Novembre 2011.

8. دراسة (Shanklin et Al, 2011)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « **A Retrospective View Of The Ifrs Conceptual**

Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial

هدفت هذه الدراسة إلى مناقشة القيمة العادلة التي تضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IFRS، وتأثير ذلك على التقارير المالية، وقد أوضحت الدراسة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تختم قياس بعض الأصول والخصوم والأموال الخاصة بالقيمة العادلة، وتناولت الدراسة أيضا مسار تاريخي موجز للمحاسبة عن القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، وذلك تماشيا لما يتم من خطط التقارب بين FASB و IASB، وأيضا الاتجاه العالمي نحو تطبيق المعايير الدولية IFRS، وذلك للتوصل إلى أهمية وموثوقية التقارير المالية المعدة وفقا للقيمة العادلة مقارنة بالتقارير المالية المعدة وفقا للتكلفة التاريخية، وذلك على غرار الجدول القائم بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، على الرغم من قدم مدخل التكلفة التاريخية وهيمنتته على الاعتراف به في القوائم المالية لم يكن هناك أي توجيهات محددة بشأن مختلف الحسابات البديلة والإستخدامات المناسبة من التأكيدات المتعلقة بالقيمة العادلة. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للتحويل إلى المحاسبة عن القيمة العادلة وذلك للوصول إلى توافق عالمي ومجموعة موحده من المعايير الدولية IFRS، وأيضا هناك فجوة تحدث عند تطبيق القيمة العادلة وذلك نتيجة عدم الفهم التام لهذا المدخل مقارنة بمدخل القياس الأخرى، وأيضا متى يمكن إستخدام هذا المدخل، لذلك أصدر IASB التعريف الخاص بالقيمة العادلة محاولة لحل الخلاف الدائر نحو تطبيقها وكيفية قياسها، وذلك بهدف التوصل النهائي نحو التوافق على مجموعة موحده من المعايير الدولية العالمية IFRS لتسهيل عملية المقارنة ودمج الأعمال.

9. دراسة (Sanders Shaffer, 2010)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قُدم بعنوان: « **Fair Value Accounting: Villain or Innocent Victim**

Exploring the Links between Fair Value Accounting, Bank Regulatory Capital and the Recent Financial Crisis

تهدف هذه الدراسة الى إختبار إذا ما القيمة العادلة توفر معلومات مفيدة لصنع القرار، ومعرفة عواقب إستخدام القيمة العادلة على الاستقرار المالي، وذلك من خلال إجراء تقييم شامل لفائدة محاسبة القيمة العادلة، والآثار المحتملة قد التي تترتب على المؤسسات المالية وأية آثار على الاقتصاد الكلي بشكل واسع، ويستند تحليل الأداء في ال هذه دراسة على حد في سواء المحاسبة الأمريكية الحالية والبنك التنظيمي على قواعد رأس الم فعالة ، والبيانات المستخدمة لدعم التحليل تم الحصول عليها أساسا من القوائم المالية المجمعة الربع سنوية لتقارير البنك الشركات القابضة Y-9C وايداعات المجلس الأعلى للتعليم 10-Q، K-10 من عام 1994 الى غاية 2010 ومن المسلم أن به CAMELS هو نظام تصنيف يتم تطبيقه فقط على مؤسسات الإيداع أو البنوك، لا وأنه يوجد نظام تصنيف رقابي آخر يتم تطبيقه على الشركات المصرفية القابضة، تم وقد إختيار نظام CAMELS لأنه يوفر مجموعة مألوفة من الأبعاد الأكثر أهمية

¹. Shanklin et Al, **A Retrospective View Of The Ifrs Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial**, Journal Of Business & Economics Recherche, Vol.9, No3, March 2011.

². Sanders Shaffer, **Fair Value Accounting: Villain or Innocent Victim Exploring the Links between Fair Value Accounting, Bank Regulatory Capital and the Recent Financial Crisis**, Working Paper No. QAU10-01, 2010.

في هذه المناقشة، والاستنتاج العام أن هو تطبيق محاسبة القيمة العادلة على نطاق أو لا قد سع توفر بالضرورة تقارير ذات شفافية ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية، بالإضافة الى أن الاستقرار المالي أثر سلبا على استخدام محاسبة القيمة العادلة نظرا إلى الترابط بين المؤسسات المالية، والأسواق والاقتصاد عموما، كما توصل الباحث من خلال التحليل الى أن الاتجاه الحالي لوضعي المعايير المحاسبية والرقابية المصرفية قد تشكل حلا ممكنا لمعالجة هذه المشاغل.

10. دراسة (Adela Deacon et Anuta Buiga, 2010)¹.

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « Analysis if the Convergence Degree Between the

« Accounting an the Valuation Standard Concerning Fair Value

تطرق الباحثان من خلال هذا المقال إلى القياس بالقيمة العادلة والعوامل المحددة لها والآثار، مع تحليل مدى التقارب بين منظمتي IASB و VSC في توجيه وتطبيق القيمة العادلة، واستخلصت الدراسة بأنه بإمكان واضعي معايير VSC و IFRS المواصلة أكثر لتحسين بعض القضايا مثل الرفع من فوائد محاسبة القيمة العادلة بالرغم بأنه اكتشف بعض الاختلافات بشأن توحيد وتطبيق القيمة العادلة. كما خلص الباحثان بأن IASB يوفر الكثير من التفاصيل حول القياس بالقيمة العادلة، إلا أنه يجب عليه أن يقدم المزيد من التوجيهات مستقبلا حول الأصول غير المالية خصوصا حالة الأسواق الشاذة أو المعاملات التي تؤثر على موثوقية القيمة.

11. دراسة (Hamdi, Elabidi, 2010)².

الدراسة عبارة عن مقال علمي قدم بعنوان: « L'information Comptable en Juste Valeur : Quelle

« Utilite Pour les Investisseur

ان الهدف الرئيسي من تطبيق القيمة العادلة هو توفير المعلومات المالية الضرورية للمستثمرين والتي تمكنهم من إتخاذ القرارات، ويهدف هذا البحث الى إختبار فائدة المعلومات وفق القيمة العادلة بالنسبة للمستثمرين لإتخاذ القرار، وتبحث هذه الدراسة في الخصائص النوعية الرئيسية لمعلومات القيمة العادلة، ودراسة ما اذا كانت هذه المعلومات ذات صلة وموثوقة وقابلة للمقارنة. استهدفت هذه الدراسة المشاركين في الأسواق المالية الذين يستخدمون بأغلبية المعلومات المحاسبية في ممارسات التقييم الجارية الخاصة بهم، حيث تم استطلاع لاراء محللين ماليين فرنسيين عن طريق ارسال استبيان لهم لمعرفة وجهات نظرهم بشأن محاسبة القيمة العادلة، وكذلك تقييمهم العام والنوعي لفائدة هذا النهج المحاسبي الجديد للمستثمرين في السوق، وأخذت مرحلة جمع البيانات في ثلاث مراحل بين ديسمبر 2005 ومارس 2006، اذ تم ارسال 553 استبيان، حيث أن 71 من المحللين الماليين الذين ردوا على الاستبيان الذي ارسل لهم، وتدعم النتائج المتوصل اليها نظرة المحللين الماليين للقيمة العادلة كمقاربة قادرة على عكس الواقع الإقتصادي الحالي للشركات، وتحسين تقييم المخاطر المالية من طرف المستثمرين، ومع ذلك، يتفق معظم الجيبين مع أن محاسبة القيمة العادلة يمكن أن تضعف موثوقية وقابليتها لمقارنة القوائم المالية.

¹. Adela Deacon et Anuta Buiga, **Analysis if the Convergence Degree Between the Accounting an the Valuation Standard Concerning Fair Value**, Journal of Property Investment & Finance, Vol.28, No5,2010.

². Badreddine HAMDI, Houda ELABIDI, **L'information Comptable en Juste Valeur : Quelle Utilite Pour les Investisseurs**, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, version 1, 23 Feb 2010.

المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة.

بعد التعرف على أهم الدراسات السابقة التي تناولت موضوع القيمة العادلة في البيئة الجزائرية و الدولية في فترات و أزمنة مختلفة في المبحث الأول سوف نحاول خلال هذا المبحث قراءة فيما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من خلال إستعراض نتائج الدراسات السابقة و مقارنتها بالدراسة الحالية وهذا من خلال دراسة مميزات الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة.

المطلب الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

من خلال التطرق ومراجعة الدراسات السابقة نجد أن هناك العديد من الدراسات من التي تناولت القيمة العادلة نجد أن اختلفت الدراسات السابقة فيما بينها بين رؤية الباحثين للقيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي هذا فيما يخص الشق الأول للدراسة بينما نجد أن معظم الدراسات تناولت القيمة العادلة من جانب معوقات التطبيق و تأثيرها على جودة القوائم المالية حيث كانت الدراسات على النحو التالي: دراسة (بوحفص بن أوزينة، 2019) قد تناولت مدى جاهزية بيئة الأعمال الجزائرية الحاسبية لتطبيق القيمة العادلة وهو يعتبر أهم محاور دراستنا الحالية وهو ما سعت له دراستنا، بينما نجد دراسة (فاطمة الزهراء بومعروف، 2019) ودراسة (عبد السلام بلباي، 2019) قد تناولتا تأثير القيمة العادلة سواء على المحيط الداخلي أو المحيط الخارجي من خلال تأثير على القرارات المالية وتأثيرها على جودة القوائم المالية وهو إحدى محاور الدراسة من خلال المحددات الداخلية و الخارجية لإستخدام القيمة العادلة، كما نجد أن دراسة كل من (أسماء زغادنية، 2019)، قد تناولت واقع تطبيق القيمة العادلة من خلال دراسة امكانية تطبيق القيمة العادلة في البنوك التجارية، وجاءت دراسة (محمد السعيد سعيداني) لتتناول أهم محاور القياس المحاسبي من خلال معرفة الافصاح المحاسبي على اساس القيمة العادلة و تأثيره على مستخدمي القوائم المالية، بينما نجد أن دراسة (مريم باي، 2018) قد تناولت موضوع آخر للقيمة العادلة من أثره على مؤشرات الأداء المالي. بينما نجد أن باقي الدراسات قد تناولت (مريم بالأطرش، 2017) و(فلة حامدي، 2017) و(آدم حديدي، 2017) و(عبلة قوادري، 2017) و(أسامة محمد يوسف هرش، 2017) و(أمازي محمد علي، 2017) و(السعيد عياد، 2016) و(فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة يحاوي، 2016) و(أحمد زغدار، نعيمة مخلوفي، 2014) و(أسماء زغادنية، 2019) و(مسعود بوخالفي، 2013)، قد تناولت هذه الدراسات أبعاد مختلفة لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية والعربية بينما حاولت هذه الدراسات ربط القيمة العادلة بالجانب المالي أو القوائم المالية سواء تعلق الأمر بالاستثمار أو المؤشرات المالية أو الإبلاغ المحاسبي أو على جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، بينما جاءت دراسة كل من (نعيمة مخلوفي، 2015)، لتدرس إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة الحاسبية الجزائرية لتتوافق ودراسة (أسماء زغادنية، 2019) ودراسة (أحمد طرطار ومنصر عبد العالي، 2016)، بينما عالجت دراسة (أسامة عمامرة، 2016) جانب مغاير من خلال تأثير المعايير الدولية على تطبيق القيمة العادلة، وعالجت دراسة (إسماعيل سبيتي، 2016)، من خلال ربط القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة، بينما جاءت دراسة كل من (محمد زرقون وفارس بن يدير، 2014)، لتعالج واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الحاسبية الجزائرية وهو ما تم تناوله في المحور

الأول من الدراسة، وتأتي دراسة (باسل فهد عبد الحميد قشلان، 2011)، لتعالج أثر تطبيق القيمة العادلة و أثره على بيانات البنوك التجارية.

أما فيما يخص الدراسات الأجنبية نجد دراسة (Acheampong, Akenten, Agyemang, 2018)، قد عالجت معوقات و صعوبات تطبيق القيمة العادلة في بيئات محاسبية مختلفة وهو تم التطرق إليه في المحور الأخير من الدراسة، وجاءت دراسة (Riahi, Khoufi, 2016)، لتعالج أثر تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الفرنسية على قرارا المساهمين و هو إحدى محددات الخارجية لإستخدام القيمة العادلة، عالجت دراسة (Sophi Giodqno-Spring, 2015)، معوقات تطبيق القيمة العادلة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في البيئة المحاسبة الفرنسية، وجاءت دراسة (Slavko, Sodan, 2015) لتعالج مدى إستخدام القيمة العادلة في التقارير المالية للابلاغ المالي لقياسا جودة الأرباح الإجمالية للدول الأوربية، بينما عالجت دراسة (Elalia Tahir, 2014) رأي ممارسي مهنة المحاسبة من خلال عينة من المحاسبين حول صعوبة تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و الأهمية التي سوف تقدمها القيمة العادلة، وجاءت دراسة (Pie-Hui Hsu, 2014) لدراسة بحث دوافع التلاعب في قياسات القيمة العادلة من خلال ربط ملائمة قياس القيمة العادلة و إدارة الأرباح، بينما عالجت كل من دراسة (Ashford C. Chea, 2011) و (Adela deacon et Anuta Buiga, 2010)، لمعالجة محددات إستخدام القيمة العادلة وربطها سواء بالمعايير المحلية أو الدولية، وتأثير الانظمة و السياسات المحاسبية على تطبيق القيمة العادلة، وجاءت الدراسة (Sheffre, 2011) لدراسة تأثير إستخدام القيمة العادلة على صناعة القرار و تأثير إستخدام القيمة العادلة على الإستقرار المالي، كما جاءت دراسة (Shanklin et Al, 2011) دراسة القيمة العادلة من منظور المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IFRS، وفي الأخير جاءت دراسة (Hamdi, Elabidi)، لتعالج الهدف الرئيسي من إستخدام القيمة العادلة وتأثيره على المستثمرين من خلال قرارهم.

وفي الأخير نجد أن الهدف الأساسي من جل الدراسات السابقة هو معالجة واقع إستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية من خلال واقع تطبيق القيمة العادلة إلى العوامل الداخلية و الخارجية المحددة لإستخدام القيمة العادلة، و هذا ما ميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة وهو ربط جميع المتغيرات من اثر تطبيق القيمة العادلة و العوامل المحددة لإستخدام القيمة العادلة وصولا إلى معوقات و صعوبات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و هو ما إستخلصته الدراسة في نهايتها أن تطبيق القيمة العادلة يواجه العديد من الصعوبات و المعوقات وان البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهيأة لإستخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي

المطلب الثاني: أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة.

سوف نقوم من خلال هذا المطلب التعرف على أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية و الدراسات السابقة وذلك بإعتماد على عدة أوجه من المكان والزمان، من حيث المتغيرات، من حيث الأداة المستخدمة، من حيث مجتمع الدراسة، وفي الأخير من حيث مميزات الدراسة الحالية:

الجدول رقم (02-01): مقارنة الدراسة الحالية بالدراسات السابقة

إسم الباحث	عنوان الدراسة	زمان ومكان الدراسة	أوجه الإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
بوحفص بن أوزينة	مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -	2020، الجزائر	عاجلت هذه الدراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال مدى جاهزية بيئة الاعمال المحاسبية في الجزائر لتطبيق أداة قياس جديدة وهي القيمة العادلة و قد اعتمد الباحث على عينة من ممارسي مهنة المحاسبي، وقد توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تزال غير مؤهلة بعد لتبني القيمة العادلة، بينما جاءت الدراسة الحالية لتعالج في إحدى محاورها هذه الإشكالية من خلال واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية وقد اختلفت الدراسة الحالية مع هذه الدراسة من خلال إعادة ربط العوامل الخارجية و الداخلية كمحددات لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
فاطمة الزهراء بومعروف	تأثير تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة، سطيف -	2019، الجزائر	جاءت هذه الدراسة من أجل معالجة تأثير تطبيق القيمة العادلة على مستخدمي القوائم المالية في بيئة الأعمال المحاسبية الجزائرية وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة له تأثير في استخدام مؤشرات التحليل المالي لأجل تحديد الوضعية المالية للمؤسسة وقد أختلفت الدراسة الحالية و هذه الدراسة في معالجة محور تأثير استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال المحور الثالث للدراسة، المحددات الخارجية حيث تم معالجة هذا المحور من خلال مستخدمي القوائم و قد تم التوصل إلى أن للقيمة العادلة تأثير إلى في توجه مستخدمي القوائم المالية في حد ذاتهم.

<p>يمكن إدراج هذه الدراسة ضمن المحور الثاني الذي عالجته هذه الدراسة حيث تناولت هذه الدراسة أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية وقد استخدم الباحث المؤسسات المدرجة ضمن السوق المالية السعودي، بالإضافة إلى البورصة الجزائرية كمودج ويعتبر موضوع مهم خصوصاً ما تعلق باستخدام القيمة العادلة وقد توصل الباحث إلى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في السوقين لتأتي الدراسة الحالية ومن خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر إلى أن السوق الجزائرية لا تزال غير مؤهلة لتطبيق القيمة العادلة.</p>	<p>(2014- / (2017 (السعودية، الجزائر)</p>	<p>أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية -دراسة تطبيقية على سوق المالي السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر للفترة (2014-2017)-</p>	<p>عبد السلام بلبالي</p>
<p>حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة معالجة تطبيق القيمة العادلة في البنوك التجارية وقد اعتمدت الباحثة على عينة من البنوك الجزائرية وتوصلت إلى أن معدي القوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية يؤيدون التحول إلى القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي رغم توفر القوانين التي تتيح استخدام هذه الأخير أن الدراسة الحالية لم تشر إلى البنوك التجارية رغم أنها تعتبر مؤسسات إقتصادية حيث جاءت الدراسة الحالي في محور واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر أن البيئة المحاسبية في الجزائر لا تزال غير مؤهلة لتطبيق القيمة العادلة.</p>	<p>2019، الجزائر</p>	<p>إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية -دراسة عينة من البنوك التجارية-</p>	<p>أسماء زغاندية</p>
<p>جاءت دراسة الباحث لمعالجة أهمية استخدام القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي وأهميته على اتخاذ القرار في المؤسسة وقد اعتمد الباحث على عينة المؤسسات لمعرفة واقع استخدام القيمة العادلة على عملية القرار وقد توصلت الدراسة إلى أهمية استخدام القيمة العادلة على عمليتي الإفصاح والقياس المحاسبي إلى أن الدراسة الحالية ومن خلال واقع تطبيق العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية تشير إلى أن ممارسي مهنة المحاسبة في بيئة الأعمال الجزائرية لا يزالون لا يتقنون في القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي لعدم توفر الشروط المناسبة لتطبيقها.</p>	<p>2018، الجزائر</p>	<p>الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية-</p>	<p>محمد السعيد سعيداني</p>

<p>جاءت الدراسة إلى محولة ربط تطبيق القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي و أثر ذلك على مؤشرات الأداء المالي وقد إعتمدت الباحثة على مؤسسة سونلغاز لتحقيق أهداف الدراسة و قد توصلت الدراسة إلى أن للتطبيق القيمة العادلة تأثير على نتائج المؤشرات المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، بينما جاءت الدراسة الحالية من خلال المحور الثاني و الثالث و المتعلق بالمحددات الداخلية و الخارجية على تطبيق القيمة العادلة لتثبت أن القيمة العادلة لها تأثير على جودة القوائم المالية من خلال جودة القياس المحاسبي في القوائم المالية و بالتالي التأثير على الوضعية المالية للمؤسسة.</p>	<p>2018، الجزائر</p>	<p>أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميدانية تحليلية بشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق</p>	<p>مریم باي</p>
<p>عاجلت الباحثة من خلالها طرحها لموضوع استخدام القيمة العادلة و أثره على ترشيد الاستثمار على الأوراق المالية حيث جاءت الدراسة لتحليل اثر تطبيق القيمة العادلة على قرار استثمار الاوراق المالية حيث اعتمدت الباحثة على دراسة مقارنة بين دول المغرب العربي و فرنسا من خلال أهمية المعلومات المقدمة وقد توصلت إلى الدراسة إلى أن استخدام القيمة العادلة له تأثير على عوائد الاسهم و بالتالي التأثير على عملية الاستثمار في الأوراق المالية إلى أن الدراسة الحالية اشارت و من خلال محور تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية أن الجزائر لا تزال لم تحدد تأثير استخدام القيمة العادلة على عملية الاستثمار كون بيئة الأعمال الجزائرية غير مؤهلة لتداول الاسهم وفق القيمة العادلة من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.</p>	<p>2000- / 2015 (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر)</p>	<p>أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الاستثمار في الأوراق المالية -دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر) خلال الفترة (2000-2015)</p>	<p>مریم بالأطرش</p>
<p>تشابهت دراسة الباحثة ودراسة الباحثة مریم باي حول تأثير استخدام القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية حيث قدمت الباحثة و من خلال دراستها تأثير استخدام القيمة العادلة على المؤشرات المالية وقد اعتمدت على دراسة حالة من خلال مؤسسة اقتصادية لتحديد الوضعية المالية من المؤشرات المالية و قد توصلت إلى أن استخدام القيمة العادلة يسهل على</p>	<p>2017، الجزائر</p>	<p>تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الكوابل، بسكرة-</p>	<p>فلة حمدي</p>

مستخدمي القوائم المالية الحصول على معلومة في وقتها إلى أن الدراسة الحالية أثبتت أن مستخدمي القوائم المالية لهم الثقة في المعلومة وفق التكلفة التاريخية له بعد و تأثير على القرارات المالية لكون الجزائر لم تؤهل بعد لاستخدام القيمة العادلة.			
عالج الباحث من خلال طرحه لموضوع استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي وذلك بتأثير استخدام هذه الاخيرة على المعلومات المحاسبية وقد اعتمد على عينة من البنوك التجارية من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة إلا أن الدراسة الحالية جاءت لمعالجة واقع القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة من خلال حددت استخدام هذه الاخيرة و ذلك بتأثير على المعلومة المحاسبية.	2017، الجزائر	أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي -دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية -الجزائرية-	آدم حديدي
عالجت الباحثة من خلال الورقة البحثية تأثير استخدام القيمة العادلة على محتوى المعلومات المحاسبية وقد تشابهت و دراسة آدم حديدي من حيث الاهداف حيث كان الهدف الرئيسي من خلال الدراسة مدى جاهزية البيئة المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة لكن الدراسة الحالية لم تشر الى علاقة البيئة المحاسبية و محتوى المعلومة المحاسبية حيث اعتمدت الدراسة الحالية على أهمية المعلومة وفق القيمة العادلة.	2017، الجزائر	أثر إستخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية -دراسة استقصائية-	عبلة قوادري
عالج الباحث موضوع مهم جدا من خلال تأثير استخدام القيمة العادلة على جودة الارباح المحاسبية و يعتبر موضوع حساس خصوصا في ظل تحديد نوعية و جودة الأرباح المحاسبية وقد اعتمد على الارباح كمحدد لجودة القوائم المالية وقد اعتمد الباحث على عينة من المصارف المدرجة في بورصة عمان إلا الدراسة الحالية اشارت إلى جودة القوائم المالية من خلال جودة المعلومات المحاسبية من خلال المحددات الداخلية و الخارجية وقد توصل الباحث في دراسته إلى أن استخدام القيمة العادلة له تأثير على جودة الربح المحاسبي.	2006-، 2015، الأردن	أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح -دراسة ميدانية على المصارف التجارية المدرجة في سوق عمان	أسامة محمد يوسف هرش
تشابهت هذه الدراسة و دراسة عبلة قوادري وقلة	2017،	المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على	أماني أحمد علي محمد

<p>حمدي و آدم حديدي من حيث المتغيرات حيث جاءت الدراسة لتعالج أهمية استخدام القيمة العادلة على نوعية المعلومات المحاسبية و أهميتها على عملية ترشيد القرارات و تأثير ذلك على جودة المعلومات إلا ان الدراسة الحالية جاءت لتتب أن استخدمت القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائر لا يزال عدتم التأثير كون ممارسي مهنة المحاسبة لا يزالون لحد الساعة لا يثقون في القيمة العادلة كون أن بيئة الأعمال الجزائرية لم توهل بعد لاستخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي.</p>	السودان	نوعية المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الإدارية	
<p>جاءت هذه الدراسة لمعالجة مساهمة المعايير في تطبيق القيمة العادلة من خلال رأي مجموعة من المهنيين الاكاديميين في البيئة وقد توصلت الدراسة الى وجود اتفاق ايجابي الى تطبيق القيمة العادلة إلا الدراسة الحالية جاءت لمعالجة تطبيق القيمة العادلة من خلال المحيط الداخلي لبيئة الاعمال الجزائرية من خلال ممارسي مهنة المحاسبة و الذين اتفقوا بالاجماع ان التكلفة التاريخية هي الوسيلة الوحيدة المعتمدة لثقتهم بما و عدم امكانية تطبيق القيمة العادلة في الوقت الراهن.</p>	2016، الجزائر	دور معايير الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة -دراسة استطلاعية لأراء المهنيين والأكاديميين-	أسامة عمامرة
<p>تشابهت هذه الدراسة ودراسة سعيداني محمد السعيد من خلال أهداف الدراسة من تأثير استخدام القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي وقد اعتمد على الباحث على دراسة مقارنة بين العديد من الدول وقد توصل أن كل بنية تسعى الى تبني القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي إلا الدراسة الحالية ومن خلال البيئة المحاسبية في الجزائر أن ممارسي مهنة المحاسبة يبدوون تخوف كبير من استخدام القيمة العادلة خصوصا في ظل الثقة الكبيرة التي يوليها ممارسي مهنة المحاسبة للتكلفة التاريخية.</p>	2016، الجزائر	أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس و الإفصاح المحاسبي في المجموعة -دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-	إسماعيل سبتي
<p>تشابهت هذه الدراسة و دراسة آدم حديدي من حيث متغيرات الدراسة و الأهداف المرجوة منها من خلال تقييم جودة الابلاغ و الإفصاح المالي في ظل تبني القيمة العادلة وقد اعتمد الباحث على</p>	2016، الجزائر	تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة -دراسة على عينة	عياد السعدي

<p>عينة من المحاسبي ومحافظي الحسابات وقد توصل الباحث وبإجماع العينة المدروسة إلى أن القيمة العادلة تؤثر على جودة المعلومة المحاسبية إلا أن الدراسة الحالية أثبتت أن محددات استخدام القيمة العادلة تؤثر على عملية الإفصاح المحاسبي و بالتالي تأثير على القوائم المالية رغم أن البيئة الجزائرية لا تزال ترفض استخدام القيمة العادلة.</p>		<p>من المحاسبين و محافظي الحسابات</p>	
<p>عالج الباحث من خلال الورقة البحثية جاهزية بيئة الأعمال المحاسبية في ظل الأزمات العالمية خصوصا التحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم وقد توصل الباحث الى أن للازمات تأثير على عملية استخدام القيمة العادلة و يعتبر من بين محددات استخدام القيمة العادلة إلا أن الدراسة الحالية أثبتت أن البيئة المحاسبية في حد ذاتها لا تؤثر على استخدام القيمة العادلة من القوانين و التشريعات التي تساعد استخدام القيمة العادلة و هو ما أحر استخدام هذه الأخيرة في بيئة الأعمال الجزائرية</p>	<p>2016، الجزائر</p>	<p>مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة الأزمات المالية العالمية</p>	<p>أحمد طرطار، منصر عبد العالي</p>
<p>تشابهت الورقة البحثية للباحثين ودراسة مريم بالأطرش من خلال تأثير استخدام القيمة العادلة على قرار الاستثمار في الاسهم حيث جاءت الاولى لدراسة الاسهم المالية و الثانية للاسهم العادية وقد تم الاعتماد على شركة تأمين أليانس خلال الفترة (2013-2016)، وقد توصلت الدراسة إلى تطبيق القيمة العادلة لهم تأثير على استثمار أسهم شركة أليانس للتأمينات إلا أن الدراسة الحالية أشارت إلى أن البيئة الجزائرية غير جاهزة لتداول الاسهم حتى توفير شروط تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ذلك من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر</p>	<p>2016، الجزائر</p>	<p>القياس بالقيمة العادلة و أثره على إتخاذ قرارات الاستثمار في الأسهم العادية - دراسة حالة مؤسسة أليانس للتأمينات للفترة (2013-2016)-</p>	<p>فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة بجياوي</p>
<p>تشابهت هذه الدراسة و الدراسة في حد كبير من ناحية الأهداف المرجوة من الدراسة خصوصا و مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و الذي تناولته الدراسة الحالية في محورها الاول وقد توصل الباحث الى امكانية تطبيق القيمة العادلة من أجل مسانيرة العالمية الا</p>	<p>2015، الجزائر</p>	<p>مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية</p>	<p>نعيمة مخلوفي</p>

<p>ان الدراسة الحالي اثبتت ان البيئة المحاسبية لا تزال غير مؤهلة من اجل تطبيق القيمة العادلة لعدم توفر سوق كفاء لتطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة.</p>			
<p>جاءت هذه الدراسة للبحث في أثر تطبيق النظام المحاسبي على الافصاح المحاسبي من خلال تبني مبدأ القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي بالتوازي ومعايير المحاسبة الدولية وقد توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي حث على تطبيق القيمة العادلة وتأثير ذلك على أهمية الافصاح المحاسبي و جودة القوائم المالية إلا أن الدراسة المحاسبية أعابت على تطبيق النظام المحاسبي وحثه على تطبيق القيمة العادلة رغم عدم إمكانية توفير الشروط الأساسية لتحقيق القيمة العادلة في ظل تمسك ممارسي مهنة المحاسبة بالتكلفة التاريخية.</p>	<p>2014، الجزائر</p>	<p>أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبين مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة</p>	<p>أحمد زغدار، نعيمة مخلوفي</p>
<p>جاءت الورقة البحثية لمعالجة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال عينة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة و غنة الاكاديميين في مجال المحاسبة وممارسي مهنة المحاسبة وقد تشابهت هي ودراسة بوحفص بن بوذنية من خلال مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة وقد توصل الباحثان إلى دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي في تطبيق القيمة العادلة رغم عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة الا ان الدراسة الحالية اعابت على النظام المحاسبي عدم توفير واقع ملائم لتطبيق القيمة العادلة في ظل تبني هذا الاخير القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي.</p>	<p>2014، الجزائر</p>	<p>واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية-دراسة ميدانية لفتنتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين و المهنيين المحاسبين-</p>	<p>محمد زرقون، فارس بن يدبير</p>
<p>تشابهت هذه الدراسة والعديد من الدراسات السابقة في كون تطبيق القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي على الابلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية خصوصا ودراسة آدم حديدي حيث تم الاعتماد على دراسة ميدانية من تحديد نتائج الدراسة حيث اظهرت هذه الاخيرة شكل ايجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية و اثر على ذلك الايجابي له على الابلاغ</p>	<p>2013، الجزائر</p>	<p>أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية</p>	<p>مسعود بوخالفي</p>

<p>المالي الا ان الدراسة الحالية اكدت وجود معوقات تحول و تطبيق القيمة العادلة في ظل عدم تبين النظام المحاسبي المالي وشروط تطبيق هذه الأخيرة و بالتالي تأثير التكلفة التاريخية على الابلاغ المالي أكثر من القيمة العادلة في الوضع الراهن.</p>			
<p>عاجلت هذه الدراسة اثر تطبيق القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك المالية وقد تم معالجة ذلك من أثر تطبيق القيمة العادلة على العديد من البنوك التجارية في البيئة المحاسبية الاردنية وقد توصلت الدراسة الى ان تطبيق القيمة العادلة يعكس حقيقة القوائم المالية في ظل الوضع الراهن وجاءت الدراسة تتوافق ودراسة آدم حديدي من حيث دراسة الحالة لإلا الدراسة الحالية جاءت لتثبت تخوف المؤسسات من استخدام القيمة العادلة في تحديد جودة القوائم المالية من خلال عدم توفر شروط تطبيق هذه الاخيرة رغم تبني النظام المحاسبي المالي لها.</p>	<p>2011، الأردن</p>	<p>أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية</p>	<p>باسل فهد عبد الحميد قشلان</p>
<p>جاءت هذه الدراسة لمعالجة واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الزراعية أو ما يعرف بالبيئة الخضراء وجاءت للتوافق ودراسة محمد زرقون و فارس بن ايدر من حيث الاهداف و دراسة بوحفص بن اوذينة وقد اعتمد الباحث على دراسة ميدانية موجهة للعينية من الهيئات المحاسبية في غانا من اجل معرفة رأيهم حول امكانية تطبيق القيمة العادلة على المؤسسات الزراعية وقد توصلت الدراسة الى صعوبة تطبيق القيمة العادلة في هذا النوع من المؤسسات خصوصا في ظل المعيار الدولي رقم 13، بينما جاءت الدراسة الحالية لتثبت امكانية تطبيق القيمة العادلة شريطة توفر الامكانيات لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية خصوصا التطورات الحديثة التي يشهدها العالم.</p>	<p>2018، غانا</p>	<p>Fair Value Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector</p>	<p>Acheampong, Akenten, Agyemang</p>
<p>جاءت هذه الورقة البحثية لمعالجة اثر تطبيق القيمة العادلة على المساهمين في بيئة الأعمال الفرنسية و اظهار تأثير الانتقال من التكلفة التاريخية الى</p>	<p>2016، فرنسا</p>	<p>Effect of fair value accounting on the company's reputation</p>	<p>Riahi, Khoufi</p>

<p>القيمة العادلة وقد تم اختيار الافصاح المالي من خلال عينة من الشركات الفرنسية المدرجة في بورصة باريس وقد توصلت الدراسة الى أن لتطبيق القيمة العادلة تأثير على عوائد الاسهم المدرجة في البورصة إلا رأي ممارسي مهنة المحاسبة و من خلال الدراسة الحالية ليثبت صعوبة تبيي المساهمين في بيئة الاعمال الجزائرية وممارسي مهنة المحاسبة و تبني القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في ظل ثقتهم في التكلفة التاريخية.</p>			
<p>جاءت الدراسة لمعالجة دوافع التلاعب في القياس وقف القيمة العادلة من قبل المسيرين و توافق القياس وفق القيمة العادلة وما يعرف بادرة الارباح من تسهيل القياس المحاسبي بالقيمة العادلة للممارسات ادارة الارباح في ظل حوكمة الشركات وقد الاعتماد على عينة من الشركات خلال الفترة 2007-2013 وتوصلت الدراسة للقيمة العادلة تأثير على ممارسات ادارة الارباح الا ان الدراسة الحالية اشارت أن القوانين الجبائية و المحاسبية حددت من استخدام القيمة العادلة وبالتالي التأثير على امكانية استخدام القيمة العادلة كوسيلة للمراسمة ادارة الارباح من خلال التلاعب بالارباح المعلن عنها في القوائم المالية.</p>	2016	Fair value accounting and earning management	Pie-Hui Hsu
<p>جاءت الدراسة لمعالجة أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة و تأثير ذلك على النتيجة المحاسبية من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة وقد تم الاهتمام على مقابلة موجهة للممارسي مهنة المحاسبة في بيئة الاعمال الفرنسية وقد توصلت الدراسة الى امكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية شريطة توفر الشروط الاساسية لتطبيق القيمة العادلة الا ان الدراسة الحالية اشارت الى عدم توفر الشروط الاساسية للتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية صعب من تطبيق هذه الاخيرة في ظل التمسك بالتكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي.</p>	2015	Cout Historique VS Juste Valeurs Pour Mesurer le Résultat Comptable les Argument Compares des Professionnels du Chiffre	Sophi Giodqno-spring, Isabelle Martinez, Oliver Vidal
<p>تشابهت هذه الورقة البحثية ودراسة مسعود بوخلفي تأثير استخدام القيمة العادلة و بالابلاغ</p>	17، 2015 دولة - دول	The Impact Of Fair Value Accounting On Earnings	Slavko Sodan

<p>في التقارير المالية إلا هذه الدراسة ربطت الابلاغ المالي وجودة الارباح المعلن عنها في القوائم المالية وقد توصلت هذه الدراسة الى أن زيادة إستخدام كل من الشركات والبنوك لمحاسبة القيمة العادلة في التقارير المالية يوفر مستوى من أقل جودة الأرباح الاجمالية إلا الدراسة الحالية اشارت الى أن تأثير امكانية استخدام القيمة العادلة على الارباح المعلن عنها في القوائم المالية مرهون ومدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة.</p>	أوروبا الشرقية	<p>Quality In Eastern, European Countries</p>	
<p>عاجلت هذه الدارسة و اقع امكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر وتشتاهاجت هي و دراسة محمد زرقون و فارس بن ابيدير وقد توصلت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تعتبر بشكل أساسي وسيلة تقييم ذات أهمية بالغة في القياس المحاسبي، فهي تعكس الواقع الاقتصادي، الا الدراسة الحالية ومن خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبة توصلت الى عدم اهمية تطبيق القيمة العادلة في ظل تمسك ممارسي مهنة المحاسبة بالتكلفة التاريخية و عدم توفر شروط تطبيق القيمة العادلة.</p>	2014، الجزائر	<p>Enjeux D'utilite De La Juste Valeure : Application Aux Enterprise Publiques Algeriennes</p>	Elalia Tahir
<p>عاجلت هذه الدراسة محور هام جدا وهو القضايا الرئيسة التي تواجه استهتام القيمة العادلة في العالم وقد توصلت الدراسة الى صعوبة تطبيق القيمة العادلة في عدم توفر تطبيق شروط تطبيق القيمة العادلة من خلال الأساليب الحالية للمحاسبة للأدوات المالية كانت تثير قلق واضعي المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم لبعض الوقت الآن حيث تبدأ هذه المخاوف حول الأدوات المالية من ملاحظة أن الأسواق موجودة الآن إما للأدوات نفسها أو المخاطر المالية المختلفة التي تنشأ من الأدوات، وتوافر تلك الأسواق يمكن المؤسسات من إدارة المخاطر المالية بنشاط وبالتالي تحقيق بعض أو كل القيمة السوقية لأدواتهم المالية بسهولة الا الدراسة الحالية اشارت الى امكانية</p>	2011، الولايات المتحدة الأمريكية	<p>The Value Accounting its Impact on Financial Reporting and How it Can be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements</p>	Ashford C. Chea

<p>تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثير ذلك على بيئة الاعمال الجزائرية في ظل التحولات التي يشهدها العالم.</p>			
<p>جاءت هذه الدراسة لمعالجة ومناقشة تطبيق القيمة العادلة التي التي تضمنها المعايير الدولية لإعداد التقارير الدولية IFRS، وتأثير ذلك على التقارير المالية، وقد أوضحت الدراسة أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتم قياس بعض الأصول والخصوم والاموال الخاصة بالقيمة العادلة، وتناولت الدراسة أيضا مسار تاريخي موجز للمحاسبة عن القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للتحويل إلى المحاسبة عن القيمة العادلة وذلك للوصول إلى توافق عالمي إلا أن الدراسة الحالية ومن خلال بيئة الأعمال الجزائرية أثبتت عدم إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية في ظل الاوضاع الراهنة التي لم توفر الشروط الاساسية لتطبيق هذه الاخيرة.</p>	<p>2011</p>	<p>A Retrospective View Of The Ifrs Conceptual Path And Tratment Of Fair Value Measurements In Financial</p>	<p>Shanklin et Al</p>
<p>جاءت هذه الدراسة لمعالجة أهمية استخدام القيمة العادلة وقد توافقت والعديد من الدراسات السابقة حول أهمية استخدام القيمة العادلة على عملية القرار في المؤسسة الاقتصادية و تأثير ذلك على القرارات المالية وقد توصلت الدراسة إلى أن الى أن الاتجاه الحالي لوضعي المعايير المحاسبية والرقابية المصرفية قد تشكل حلا ممكنا لمعالجة هذه المشاغل حيث جاءت هذه الدراسة الوحيدة التي عابت استخدام القيمة العادلة على عملية القرار خصوصا في ظل عدم توفر سوق كفاء لتبني القيمة العادلة و جاءت الدارسة الحالية لتبرز أهمية استخدام القيمة العادلة في عملية اتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خصوصا في ظل توفر الاساسية لتطبيق القيمة العادلة.</p>	<p>2010</p>	<p>Fair Value Accounting: Villain or Innocent Victim Exploring the Links between Fair Value Accounting, Bank Regulatory Capital and the Recent Financial Crisis</p>	<p>Sanders Shaffer</p>
<p>جاءت هذه الدارسة بالتشابه كبير الى حدى ما والدراسة الحالية من خلال متغيرات الدراسة حيث عاجلت هذه الورقة البحثية القياس بالقيمة العادلة والعوامل المحددة لها والآثار، مع تحليل</p>	<p>2010</p>	<p>Analysis if the Convergence Degree Between the Accounting an the Valuation Standard Concerning Fair Value</p>	<p>Adela Deacon et Anuta Buiga</p>

<p>مدى التقارب بين منظمي IASB و VSC في توجيه وتطبيق القيمة العادلة وقد توصل الباحث إلى أن بأن IASB يوفر الكثير من التفاصيل حول القياس بالقيمة العادلة، إلا أنه يجب عليه أن يقدم المزيد من التوجيهات مستقبلا حول الأصول غير المالية خصوصا حالة الأسواق الشاذة أو المعاملات التي تؤثر على موثوقية القيمة، بينما جاءت الدراسة الحالية لتقسم محددات استخدام القيمة العادلة إلى خارجية و داخلية و اهمية ذلك في القرار المحاسبي و تأثير على جودة القوائم المالية.</p>			
<p>تشابهت هذه الدراسة ودراسة فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة يجاوي، من حيث متغيرات الدراسة و الاهداف المرجوة وذلك من خلال أهمية تطبيق القيمة العادلة هو توفير المعلومات المالية الضرورية للمستثمرين والتي تمكنهم من إتخاذ القرارات وأهمية ذلك على جودة المعلومات المحاسبية، وتم ذلك من خلال دراسة ميدانية موجهة إلى عينة الخللين والمحاسبين في البيئة المحاسبية الجزائرية الا أن الدراسة الحالية جاءت لتشير من خلال المحددات الداخلية لأهمية لاستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على عملية اتخاذ القرار وأهمية التكلفة التاريخية في جودة المعلومات المحاسبية في ظل عدم توفر شروط تطبيق القيمة العادلة.</p>	<p>2010، فرنسا</p>	<p>L'information Comptable en Juste Valeur : Quelle Utilite Pour les Investisseur</p>	<p>Hamdi, Elabidi</p>
<p>ما يميز الدراسة الحالية على الدراسات السابقة، هو أن الدراسة الحالية عالجت محددات استخدام القيمة العادلة من خلال العديد من المحاور سواء ارتبطت بجودة المعلومات المحاسبية أو عملية اتخاذ القرار وذلك من واقع تطبيق العادلة في البيئة الجزائرية، وربط واقع الإستخدام بالعوامل الداخلية والخارجية وتأثيرها على جودة القوائم المالية و على عملية اتخاذ القرار في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال رأي ممارسي مهنة المحاسبية في البيئة المحاسبية الجزائرية حول مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومعوقات استخدام هذه الأخيرة خصوصا في ظل تمسك ممارسي مهنة المحاسبة بالتكلفة التاريخية في ظل عدم توفر تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.</p>			

المصدر : من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة.

خلاصة.

من خلال هذا الفصل والذي قمنا فيه بعرض الدراسات السابقة التي تناولت القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وفي بيئات مختلفة، ومقارنتها مع الدراسة الحالية يمكن الحكم على أن موضوع القيمة العادلة لقي اهتمام العديد من الباحثين سواء على المستوى المحلي أو على المستوى الدولي، حيث تم ربطه بالعديد من المتغيرات كان من بينها الاستثمار، الأداء المالي، جودة الأرباح وجودة القوائم المالية، حيث اختلفت معظم الدراسات السابقة في العينات المعتمدة بين المؤسسات المسعرة في البورصة والبنوك التجارية، والاختلاف في الأساليب والمناهج المعتمدة في الدراسة رغم تبني القيمة العادلة كمتغير أساسي في جل الدراسات، وذلك ما جعل التباين في نتائج الدراسات السابقة، إلا أن جل الدراسات اتفقت فيما بين وبينها حول أهمية استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي سواء في البيئة المحاسبية الجزائرية أو بيئات العالم المختلفة، وجاءت الدراسة الحالية لتدرس محددات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتصل في الأخير إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عدة صعوبات ومعوقات سواء المحيط الداخلي أو الخارجي لمستخدمي ومعدّي القوائم المالية.

الفصل الثالث:

**تقييم محددات استخدام القيمة
العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.**

مدخل:

التغيرات الحديثة التي شهدها العالم من تسارعات في استحداث معايير المحاسبة الدولية والعلاقات الاقتصادية الخارجية مع الدول العالم أجبر الجزائر على تبني نظام محاسبي مالي يتوافق وهذه المرحلة، حيث جاءت الفكرة بداية من إصلاحات القرن العشـ20رين، لتظهر أولى معالمه بداية من قانون 07-11 الذي دخل حيز التنفيذ سنة 2010، وكان بين أهم التغيرات التي طرأت على نظام المحاسبة في الجزائر هو استحداث القياس وفق القيمة العادلة و جعلها أداة للقياس المحاسبي يتم التفاضل بينها وبين التكلفة التاريخية حيث واجهت العديد من الصعوبات في بداية تطبيق مبادئ النظام المحاسبي المالي الجزائري و لحد الساعة خصوصا ما تعلق بعدم توفر الشروط المناسبة لتطبيق القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما سوف نسعى له من خلال هذا الفصل و هو التعرف على رأي أفراد العينة من ممارسي مهنة المحاسبة حول واقع القياس في ظل القيمة العادلة، وهذا ما سوف يتم التطرق إليه في المباحث التالية:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية.

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما سوف نتعرف عليه خلال هذا الفصل وهو رأي ممارسي مهنة المحاسبة من إطارات في البيئة المحاسبية من خلال التعرف على واقع القياس المحاسبي في الجزائر والتفاضل فيما بينها خصوصا تحديد استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي، وذلك من خلال التطرق إلى عرض الاستبيان، مجتمع وعينة الدراسة، الأدوات والبرامج المستخدمة، وكذا تحديد متغيرات الدراسة وصولا إلى عرض نتائج الدراسة الميدانية ومناقشتها.

المطلب الأول: الطرق والأدوات المستخدمة.

سوف نقوم بالتطرق في هذا المطلب إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان، ثم إلى هيكله ومحتواه ومجتمع وعينة الدراسة.

• الفرع الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى التعرف على واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتعرف على محددات القياس المحاسبي والتفاضل بين أدوات القياس المحاسبي، ومن أجل ذلك اعتمدنا في الفصل الأول على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب الأول للدراسة من خلال المسح للكتب والمكتبات والمقالات العلمية لأجل الإحاطة بالجوانب النظرية لأدوات القياس المحاسبي والقيمة العادلة، كما تم تخصيص فصل ثاني للتعرف على الدراسات السابقة التي تناولت القياس المحاسبي والقيمة العادلة سواء في البيئة المحاسبية الجزائرية أو البيئة المحاسبية الخارجية للتعرف على الجانب النظري وبناء تصور للدراسة الحالية، وفي الأخير تم الإعتماد على دراسة استقصائية في الفصل الأخير لمعرفة رأي معدي القوائم المالية ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجنوب الشرقي الجزائري حول رأيهم في أدوات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وبالتحديد القيمة العادلة وأهمية استخدامها خصوصا في ظل تبني النظام المحاسبي الجزائري الذي يتيح إمكانية القياس بالقيمة العادلة.

• الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

بعد التعرف على منهجية الدراسة وتحديد معالمها، سوف نتعرف من خلال هذا الفرع على مجتمع وعينة الدراسة:

أ. مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة من معدي القوائم المالية ومستخدمي هذه الأخيرة، ولصعوبة إجراء دراسة كاملة وشاملة للبيئة الجزائرية المحاسبية تم تعيين وتحديد مجتمع الدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري، وقصد الحصول على إجابات موضوعية فقد حرصنا على أن يكون أفراد العينة من:

◀ الفئة الأولى: معدي القوائم المالية (باعتبارهم المكلفين بالمحاسبة وإعداد القوائم المالية والمسؤولين على تحديد أدوات القياس المحاسبي)؛

◀ الفئة الثانية: مسيري ومستخدمي القوائم المالية.

ب. حدود الدراسة:

1. **الحدود الزمنية:** مضمون الدراسة ونتائجها مرتبطان بالزمن التي أجريت فيه الدراسة، حيث استغرقت هذه الدراسة الاستقصائية مدة أشهـ06 بداية من شهر جانفي 2021 إلى شهر جوان 2021، وذلك بداية من تحضير الإستبيان، مروراً بتوزيعه ومن ثم جمع البيانات وتفرغها.
2. **الحدود المكانية:** تمثلت الحدود المكانية للدراسة في الجنوب الشرقي الجزائري؛
3. **الحدود البشرية:** استهدفت الدراسة معدي ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
4. **الحدود الموضوعية:** كان اهتمام الدراسة بالمواضيع والمحاور المتعلقة بالقياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية والقيمة العادلة.

ت. عينة الدراسة:

تم اختيار عينة من مجتمع الدراسة بطريقة منتظمة، بحيث تم توزيع في حدود 150 إستمارة مقسمة على ولايات الجنوب الشرقي الجزائري (ورقلة، تقرت، الوادي، غرداية، المنيعه، بسكرة، الأغواط، إليزي، تامنغست)، بحيث شملت الاستثمارات كل من (معدي ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة). كما اعتمدنا في عملية توزيع الاستثمارات طريقة التسليم والاستلام المباشر، وكذلك عن طريق البريد الإلكتروني بالإضافة إلى مساعدة بعض الزملاء في الأماكن البعيدة خصوصا في ظل الظروف الأخيرة مع وباء كورونا كوفيد 2019 الذي صعب من مهمة التوزيع أكثر.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 120 استمارة بعدما قمنا بإقصاء 30 استمارة (منها المفقودة وغير المسترجعة) كما تم إلغاء أربع14—عشرة إستمارة لنصل في الأخير إلى 106 استمارة تمثل عينة الدراسة قابلة للتحليل (استبعدت بعض الإستثمارات لنقص الإجابات)، والجدول التالي يبين الإحصائيات المتعلقة بالاستثمارات الموزعة. حيث تم إعتقاد الطريقة التقليدية وهو توزيع الاستمارة الورقية بالإضافة الاعتماد على تقنية غوغل درايف وذلك لصعوبة التواصل المباشر وتم التوزيع على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة من خلال معدي ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية في حدود إمكانيات الباحث.

حيث تم إرساله إلى العديد من معدي ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، عن طريق البريد الإلكتروني أو مواقع التواصل الاجتماعي. حيث توقفنا عن استلام الردود عندما بلغ عدد الإجابات الحد المطلوب والتي كانت جلها صالحة للتحليل وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (03-01): الإحصائيات المتعلقة باستثمارات الاستبيان الموزعة

النسبة %	العدد	البيان
100%	150	عدد الاستبيانات الموزعة
20%	30	عدد الاستبيانات المفقودة أو غير المسترجعة
09%	14	عدد الاستبيانات الملغاة
71%	106	عدد الاستبيانات المستخدمة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على فرز استثمارات الاستبيان

من خلال الجدول رقم (03-01) يتبين لنا أن عدد الاستمارات الموزعة على عينة الدراسة بلغت 150 استمارة من بينها 30 استمارة ضائعة و14 ملغاة، أما الصالحة للدراسة 106 وهي حجم العينة المدروسة، حيث بلغت نسبتها 71% وهي تعتبر نسبة مقبولة عموماً مما يسمح لنا بدراسة الموضوع.

• الفرع الثالث: مراحل ومحتوى الاستبيان.

- أولاً: مراحل تصميم الاستبيان.

بعد الإطلاع على الدراسات والأبحاث السابقة التي تناولت أدوات القياس المحاسبي والقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وبعد تحديد معدي ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر تم الاعتماد على مجموعة من البيانات ذات العلاقة بموضوع الدراسة، ومثلت استمارة الاستبيان الأداة الرئيسية التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الواقع، تمثلت في آراء ووجهات نظر معدي ومستخدمي القوائم المالية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول مشكلة الدراسة، حيث تم الإعتماد على مقياس ليكارت الثلاثي، قسمت الإجابات الى أربع فئات حسب كل محور فال محور المتعلق بـ: واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين (موافق إلى غير موافق)، أما المحور الثاني تحديد العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادية بين (موافق إلى غير موافق)، أما المحور الثالث والذي جاء حول العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والذي جاء بين (موافق إلى غير موافق)، لنخصص المحور الأخير و المتعلق صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين (موافق إلى غير موافق).

وحتى تكون استمارة الاستبيان دقيقة ومنظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والوضوح والمضمون، فقد تم تصميمها على ثلاثة خطوات (مراحل) وهي:

1/ مرحلة التصميم الأولي: وهي الخطوة الأولى والأساسية في عملية إعداد أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، فيها تم جمع البيانات والمعلومات اعتماداً على الجانب النظري من الدراسة، حسب استطلاعنا على مجموعة من الدراسات والأبحاث السابقة ومراجعة الأدبيات النظرية المنشورة حول القيمة العادلة، وأدوات القياس المحاسبي في الجزائر من الجانب العلمي والمهني من خلال التعرف على النظام المحاسبي المالي وأدوات القياس المحاسبي، وبعدها تم صياغة مجموعة من الأسئلة أحدين بعين الاعتبار توافيقها وإشكالية البحث، كما تم مراعاة صياغة الأسئلة بطريقة بسيطة بإستعمال اللغة السليمة بالإضافة إلى ترتيبها وتسلسلها مع ربطها بأهداف الدراسة.

وحتى يكون المقياس صالحاً ويعطي نتائج موضوعية وموثوقة يمكننا من خلالها بناء فرضيات ومناقشة نتائج الدراسة، قبل البدء في عملية توزيعه، خضع الإستبيان لعملية التحكيم من طرف مجموعة من الأساتذة مختصين في المجال المحاسبة، والجانب المنهجي والإحصائي من عدة جامعات مختلفة غرداية، ورقلة وهذا فيما يخص الجانب العلمي والأكاديمي للدراسة، وقصد الإحاطة أكثر ولتسهيل فهم الإستبيان فقد تم عرضه على مهنيين من ولاية ورقلة (محافظي حسابات وخبير محاسبي)، قصد التأكد من وضوح الأسئلة وشموليتها وواقعيتها في مختلف الجوانب التطبيقية وتناسق العبارات وتجنب الغموض في الإجابة عن الأسئلة المقترحة. (الملحق رقم 03).

2/ مرحلة التصميم النهائي: وهي الخطوة الأخيرة في إعداد أداة الدراسة (الإستبيان)، بحيث يتم إجراء التعديلات والمقترحات المقدمة من طرف المحكمين اللازمة بناء على الملاحظات والتوصيات الواردة في المراحل السابقة بغرض الخروج بورقة إستبائية واضحة ومفهومة تساعد أفراد العينة الإجابة بشكل واضح ودقيق وبكل موثوقية، تم تصميم الاستبيان بشكله النهائي، ثم توزيعه ونشره على عدة طرق أهمها:

◀ التسليم المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان، والتي ساعدت الباحث في توضيح العديد من المفاهيم وتبسيطها في إختبار العينة خصوصا فيما يخص ممارسة بعض المفاهيم خصوصا في ولاية ورقلة؛

◀ إرسال عن طريق البريد الإلكتروني، أو عن طريق مواقع التواصل الإجتماعي والذي ساعد في جمع العديد من الإجابات؛

◀ الاستعانة ببعض الزملاء في الأماكن البعيدة، بغرض توزيع وتبسيط الغموض في الإستبيان والاستفادة من ملاحظات المهنيين حول أسئلة الإستبيان؛

◀ استخدام تقنية غوغل درايف والتي حصلنا من خلالها العديد من الإجابات حيث كانت الوسيلة الأساسية في توزيع الاستبيان في ظل ظروف وباء كورونا كوفيد 2019.

وبهذا تمكن الباحث من ضمان جمع عدد مقبول من الإجابات والبيانات الصالحة في الإجابة عن إشكاليات الدراسة المطروحة، أما ما يخص عملية استرجاع الاستمارات الموزعة فقد اختلفت عملية الاسترجاع حسب إختلاف طرق التوزيع المذكورة سلفا.

- ثانيا: محتوى الاستبيان.

بعد الإنتهاء من التعديلات الضرورية وإخراج الاستبانة في شكلها النهائي، تضمن الاستبيان مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بمهدفه الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه وإبداء رأيهم بكل موثوقية ودقة، لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، من خلال مقدمة بسيطة تعريفية لأهمية موضوع محددات استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي، كما تم الإشارة الى أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها من خلال هذه الأسئلة ستحضى بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي في الإجابة على إشكاليات الدراسة.

بغية ضمان الإجابة بكل شفافية ووضوح و موثوقية فقد تم الإعتماد على محدودية الأسئلة الهادفة والقادرة على الإجابة عن الإشكاليات المدروسة المطلوبة حيث تضمن الاستبيان (الملحق رقم 01) على 03 صفحات تتضمن 34 سؤالا مقسمة إلى جزئين:

◀ **الجزء الأول:** والخاص بمعلومات تخص أفراد العينة والذي تضمن معلومات عامة عن أفراد المجتمع، بحيث تضمن: الإسم (إختياري)، السن، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج، والبعد المهني للممارسات المحاسبية من خلال إعداد القوائم المالية.

◀ **الجزء الثاني:** وهو الذي يعبر عن الدراسة الميدانية بحيث يتعلق هذا الجزء بفرضيات الدراسة الأربعة (04) والتي من خلالها يتم الإجابة على الإشكالية الرئيسية، بحيث احتوت على 34 سؤالا لمعرفة مدى استخدام القياس

المحاسبي وفق القيمة العادلة وذلك من خلال واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في محورها الأول بالإضافة الى العوامل الخارجية والداخلية في استخدام القيمة العادلة بين المحور الثاني والثالث وصولا إلى صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي من شأنها أن تعالج مشكلة الدراسة، كما قسمت الدراسة إلى أربع محاور كآلاتي :

★ **المحور الأول:** تضمن ثم 08—انوية سؤالاً والمتعلقة بالفرضية الأولى والتي تهدف إلى رأي الفئة المستهدفة حول واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛

★ **المحور الثاني:** يحتوي على ثم 08—انوية سؤالاً والمتعلقة بالفرضية الثانية والتي تهدف إلى رأي الفئة المستهدفة حول تحديد العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

★ **المحور الثالث:** يحتوي على ثم 08—انوية سؤالاً والمتعلقة بالفرضية الثالثة والتي تهدف إلى رأي الفئة المستهدفة حول تحديد العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

★ **المحور الرابع:** تضمن تسعة أسئلة متعلقة بالفرضية الرابعة والتي تهدف إلى رأي الفئة المستهدفة حول صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

• **الفرع الرابع: الأدوات المستخدمة.**

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي في إعداد إجابات الاستمارة المتعلقة بالمحاور الثلاث، لقياس رأي أفراد العينة بشأن أسئلة الاستبيان إضافة إلى تحديد أوزانها.

الجدول رقم (03-02): مقياس ليكارت الثلاثي

الإجابة	غير موافق	محايد	موافق
الوزن	01	02	03

المصدر: من إعداد الطالب

تم تحديد مجال المتوسط الحسابي المرجح من خلال حساب المدى (3 - 1 = 2) ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية (1.5=2/3) ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي (1) وذلك لتحديد الحد الأدنى لهذه الخلية وهكذا أصبح طول الخلايا (1 إلى 1.66)، (1.67 إلى 2.33)، (2.34 إلى 3)، بالنسبة لمقياس ليكارت الثلاثي يكون مجال المتوسط الحسابي المرجح كما يلي:

الجدول رقم (03-03): الأوزان المرجحة لمقياس الدراسة

الاتجاه
درجة التوافق
غير موافق
محايد
موافق

المصدر: من إعداد الطالب

• الفرع الخامس: البرامج والأساليب المستخدمة.

من أجل إعطاء صورة واضحة عن المعلومات التي تخص عينة الدراسة وتسهيل عمليتي الملاحظة و التحليل ارتأينا أن نختار الأسلوب الملائم في التحليل و الذي يتوافق مع الدراسة بحيث يكون متوافق مع نوع البيانات المراد تحليلها، قمنا بعد عملية الحصر النهائي لعدد الاستثمارات الصالحة للدراسة بتفريغها في برنامج الجداول الالكترونية (Excel 2010) ، لغرض معالجة المعطيات و البيانات و الذي يقوم بدوره بترجمة البيانات من شكل جداول إلى رسومات بيانية وذلك من أجل تبسيط وتسهيل عملية التحليل، بغرض تحويلها و إستخدامها في البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS, 22)، وبناء على الأساليب السابقة اعتمدنا التحليل الإحصائي الوصفي. ولتحقيق الأهداف المرجوة من الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها استخدمنا مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي كالتالي:

- 1) حساب المتوسطات الحسابية لكل عبارة من العبارات الواردة في الاستبيان وكذا المحاور؛
- 2) قياس الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف إجابات أفراد عينة الدراسة عن متوسطاتها الحسابية؛
- 3) استخراج النسب المئوية لكل عبارة؛
- 4) حساب المتوسط الحسابي المرجح لإجابات العينة؛
- 5) إختبار (One sample T-test) لإختبار الفرضيات.

المطلب الثاني: صدق وثبات الأداة (الإستبيان).

تم خلال هذا المطلب قياس صدق فقرات الإستبيان من أجل صحة صدقها وثباتها وهو ما سوف نتطرق له في ما يلي:

• الفرع الأول: صدق الأداة.

بغية التوصل لنتائج تثبت صحة أو نفي الفرضيات وحتى الوصول للإجابة على الفرضية الرئيسية المتعلقة بمحددات القياس في ظل القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال أربع محاور رئيسية من خلال تقييم واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والمحددات الداخلية والخارجية في استخدام القيمة العادلة وصولا إلى معوقات و صعوبات استخدام القيمة العادلة، من أجل هذا أستند الطالب على الاستبيان كأداة للإجابة على الإشكاليات المطروحة، لأجل ذلك تم إعداد مجموعة من الأسئلة تتوافق مع ما تبحت عنه الدراسة في شكل قائمة، تم عرضها على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين والمهنيين في ولايات مختلفة من الجنوب الشرقي الجزائري المختصين في مجال المحاسبة (خبرا محاسبة، محافظي حسابات، محاسبين)، كذا على اختصاصيين في الإحصاء من أجل معرفة رأيهم حول قدرة هذه الأداة لجمع البيانات، وفي ظل الاقتراحات والتصويبات التي استلمناها من طرفهم تم إعداد الإستبيان في شكله النهائي ليصبح أداة للإجابة على الدراسة.

• الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة.

من أجل التحقق من ثبات الدراسة والتي من خلاله يمكن الاستقرار في نتائج الاستبيان، استعان الطالب بمعامل ألفا كرونباخ (Alpha Cropbach's)، وهي تعتبر أداة مناسبة وملائمة كونها تشمل عدة أبعاد وعادة ما تتراوح معاملات ألفا كرونباخ بين (0-1) وكلما اقتربت من الواحد تعكس ذلك قوة التماسك الداخلي للمقياس وهو ما يظهره الجدول التالي:

الجدول رقم (03-04): الصدق الداخلي البنائي لمخاور الإستبيان (Alpha Cropbach's)

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,780	34

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات SPSS

من خلال الجدول السابق المتعلق بالصدق بقياس ثبات أداة الدراسة، بلغ معامل ألفا كرونباخ الإجمالي 0.780 أي بنسبة 78%، وتمثل نسبة 78% معامل مرتفع مما يزيد الاستبيان من ثباته وهو ما يجعله يتمتع بدرجة عالية من القبول و الثبات وهو ما يسمح لنا بتطبيقه على جميع أفراد العينة.

المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها.

من خلال هذا المبحث سوف نقوم بعرض وتحليل النتائج المتوصل إليها وذلك عن طريق الأدوات الإحصائية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات المتحصل عليها، في الأخير نقوم باختبار الفرضيات الأربعة وذلك وفقا لعرض التوزيع الطبيعي، ثم عرض وتحليل خصائص العينة ثم عرض نتائج آراء العينة وصولا الى اختبار الفرضيات.

المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

سوف نقوم في هذا المطلب بتوزيع أفراد العينة حسب الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة وفق محاور الأسئلة الأولى للاستبيان وفق: المؤهل العلمي، نوع المهنة الحالية، الخبرة المهنية.

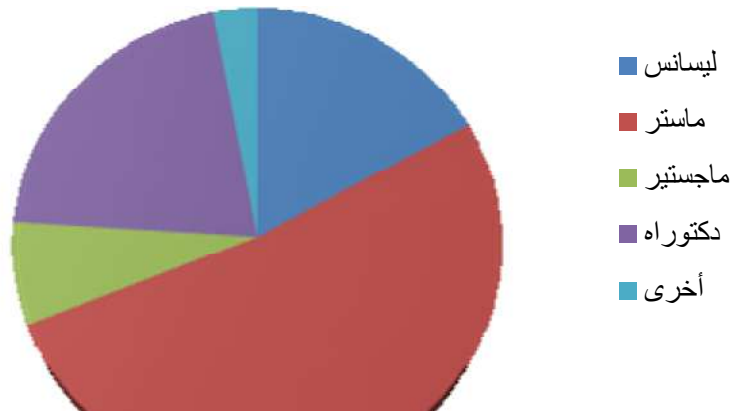
• الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي (الشهادة).

الجدول رقم (03-05): أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

السن	ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجموع
التكرار	18	55	07	23	03	106
النسبة	%17	%52	%07	%21	%03	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (03-01): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب

من المتغيرات المهمة التي تعتمد عليها البحوث العلمية هي متغير المؤهل العلمي يحد يهتم مهم جدا رأي المستقصى منه من خلال مستواه العلمي والذي له تأثير على نوعية الإجابة خصوصا في موضوع حول القيمة العادلة وفي دراستنا هذه نلاحظ أن الفئة الحاملة لشهادة ماستر الأكثر تكرار بنسبة %52، تليها الفئة حملة الدكتوراه بنسبة %21 والفئة التي تليها حملة شهادة الليسانس بنسبة %17، والفئة الأخيرة هي الأقل تكرارا بنسبة %03 وتمثل فئة حملة الدكتوراه وهذا ما يدل عن حسن الفئة المستهدفة من أفراد ممارسي مهنة المحاسبة ومعددي ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وهم كلة من حملة الشهادات العلمية العليا.

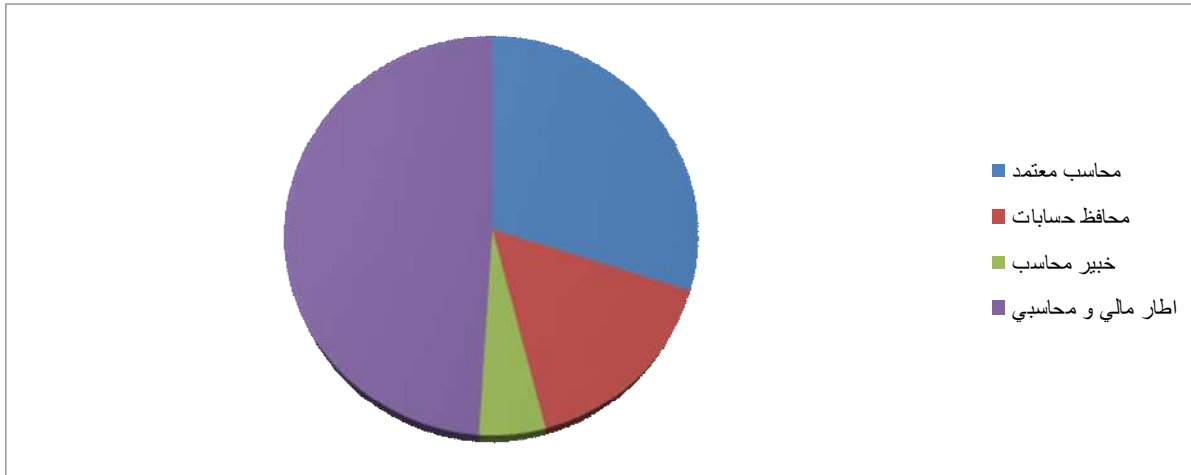
• الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة.

الجدول رقم (03-06): أفراد العينة حسب متغير المهنة

السن	محاسب معتمد	محافظ حسابات	خبير محاسب	إطار محاسبي و مالي	الجموع
التكرار	32	17	05	52	106
النسبة	%30	%16	%05	%49	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (03-02): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالب

يعتبر متغير المهنة من المتغيرات المهمة التي تعتمد عليها البحوث العلمية والدراسات العلمية والأكاديمية، حيث يعتبر مهم جدا رأي المستقصى من مهنته الحالية، خصوصا معدي القوائم المالية وفي دراستنا من خلال ما يوضحه الجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة نلاحظ أن فئة إطار محاسبي ومالي هي الأكثر تكرار بنسبة 49%، بتكرار 52 إطار مالي و محاسبي تليها فئة المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات بنسبة 30% على التوالي، و بتكرار 32 من أفراد العينة، وهذا ما يدل على أن الفئة المستهدفة هي فئة معدي القوائم المالية و المسئولة عن إعداد القوائم المالية، وتبقى فئة مستخدمي القوائم المالية سواء خبير محاسب و محافظ حسابات بتكرار 22 وهو ما يدل على أن الفئة المستهدفة من مستخدمي القوائم المالية.

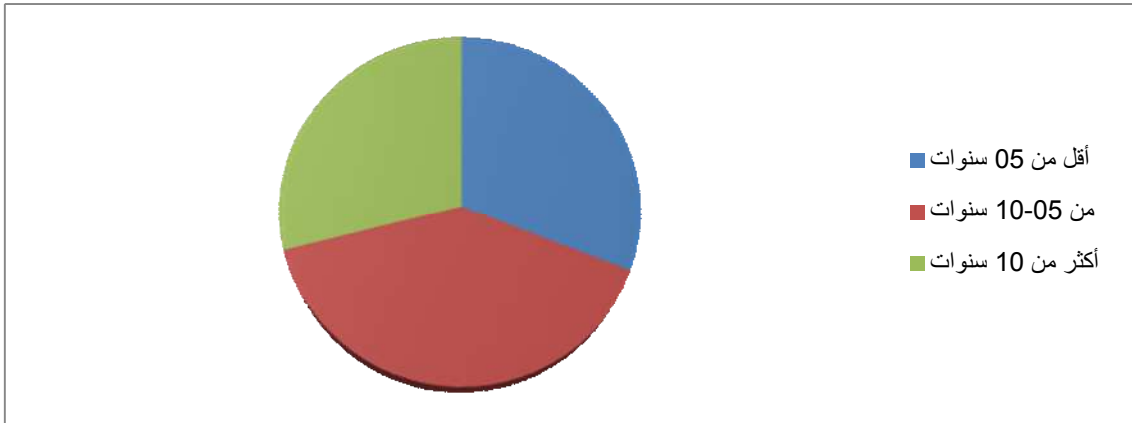
• الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

الجدول رقم (03-07): أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية

السن	أقل من 05 سنوات	من 05 الى 10 سنة	أكثر من 10 سنوات	الجموع
التكرار	33	42	31	106
النسبة	%31	%40	%29	%100

المصدر: من إعداد الطالب

الشكل رقم (03-03): توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة



المصدر: من إعداد الطالب

من بين المتغيرات المهمة جدا و التي تعدد عليها البحوث العلمية و هي التي تزيد البحوث أكثر مصداقية وأكثر دقة هو متغير الخبرة المهنية حيث يعتبر مهم جدا رأي المستقصى من خلال خبرته المهنية وفي دراستنا هذه وتبعا للجدول والشكل السابقين والخاصين بتوزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية، نلاحظ أن الفئة الأقل تكرار بنسبة 29%، في فئة أكثر من 10 سنوات وتليها الفئة أقل من 05 سنوات 33%، والفئة الأخيرة هي الأكثر تكرارا نسبة بـ 40% وتمثل فئة بين 05 سنوات و10 وهذا ما إن يدل عن حسن الفئة المستهدفة من أفراد العينة وهم كلة من حملة الشهادات العلمية الأكاديمية العليا ويملكون خبرة كبيرة جدا في مجال المحاسبة، وهو ما يدل على أن أجوبة هذه الفئة ذات دلالة ومصداقية كون هذه الفئة صالت وجات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر.

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الإستبانية (أراء عينة الدراسة).

- الفرع الأول: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الأول: " واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "

الجدول رقم (03-08): واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

المحور الأول: واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية						
رقم العبارة	غير موافق	محايد	موافق	التوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1	22	29	55	2,31	0,797	محايد
	21%	27%	52%			
2	33	33	40	2,07	0,831	محايد
	31%	31%	38%			
3	53	22	31	1,79	0,870	محايد
	50%	21%	29%			
4	43	23	40	1,97	0,889	محايد
	41%	22%	38%			
5	47	25	34	1,88	0,870	محايد
	44%	24%	32%			

محايد	0,846	2,27	56	23	27	التكرار	6
			53%	22%	25%	النسبة	
محايد	0,918	2,07	48	17	41	التكرار	7
			45%	16%	39%	النسبة	
محايد	0,944	2,06	50	12	44	التكرار	8
			47%	11%	42%	النسبة	
محايد	0,87	2,05	المجموع العام لعبارات المحور الأول				

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

تبعا لمقياس المتوسط الحسابي الكلي للعبارة و المحدود بين مجال (1.67 إلى 2.33) فإن أفراد العينة يتوجهون نحو الإجابة بـ (محايد)، أي أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تزال تعتبر القيمة العادلة وسيلة مجهولة للمقياس المحاسبي وهو ما سوف يتم التطرق إليه خلال تفصيل و تحليل كل عبارات من عبارات المحور الأول التي تقيس فرضية واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

★ العبارة رقم (01) من المحور الأول: ساهم اعتماد المشرع الجزائري لأسلوب القيمة العادلة في دعم ممارسات القياس المحاسبي.

بعد الاعتماد الطويل خلال الفترة السابقة و لحد الساعة على التكلفة التاريخية جاء المشرع الجزائري بالقيمة العادلة لإعطاء صورة صادقة حول قيمة الأصول والخصوم في الميزانية إلا أن معدي القوائم المالية ومسيري المحاسبة في المؤسسات الجزائرية لا يزالون يعتمدون على التكلفة التاريخية، حيث نجد أن ما نسبته 52% من أفراد كلهم يتوافقون على أن المشرع الجزائري ساهم في اعتماد على القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي ، حيث جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) بقيمة 2.31 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد، وهذا ما يعني أن النتيجة ذات دلالة إحصائية، ومن خلال هذا يمكن الحكم أن المشرع الجزائري دعم أسلوب القيمة العادلة في البيئة المحاسبية.

★ العبارة رقم (02) من المحور الأول: يوجد فهم لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة.

من خلال المواد من 06 إلى 29 من القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، و التي تعرض محتوى القوائم المالية وطرق اعدادها وفق النظام المحاسبي المالي، من خلال ما وجدنا عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الأول حيث أحابوا وبشكل كبير تعد نسبة 40% حيث انه يوجد فهم لحد ما لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة إلا انه تبقى غير مطبقة في إعداد محتوى القوائم المالية، و إثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد.

★ العبارة رقم (03) من المحور الأول: تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم حسابات الأصول والخصوم المالية.

على خلاف ما نص عليه من قانون 07-11، حول أهمية القياس وفق القيمة العادلة وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الأول حيث أحابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 53% أن البيئة

الجزائرية لا تعتمد أسلوب القيمة العادلة فيما يخص القياس المحاسبي وذلك لعدم توفر سوق كفاء، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة الجزائرية لا تعتمد على أسلوب القيمة العادلة في القياس المحاسبي.

★ **العبرة رقم (04) من المحور الأولى:** تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم الأصول المادية والمعنوية.

على غرار ما جاءت به العبرة السابقة رقم 03 من نفس المحور من قانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، والتي تعرض محتوى القوائم المالية وطرق إعدادها وحسب ما جاء به المتوسط الحسابي والانحراف المعياري يثبت أن النظام المحاسبي المالي يعكس صورة و مصداقية القوائم المالية لاسيما المادة 29 من الفصل الرابع، وإثباتا لذلك وجدنا عند أفراد العينة فيما يخص العبرة رقم (04) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 43% أنه غير موافق، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تعتمد أسلوب القيمة العادلة في تقييم أصولها سواء المادية والمعنوية.

★ **العبرة رقم (05) من المحور الأولى:** تقوم المؤسسات الجزائرية بإدراج وتقييم الخصوم غير المالية وفق أسلوب القيمة العادلة.

من خلال المادة 26؛ ((يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وأثار الأحداث المتعلقة بنشاطه)) وفق القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي حيث تترجم العمليات لقوائم مالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبرة رقم (05) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 44% أنه غير موافق، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تعتمد القيمة العادلة كوسيلة لتحديد الخصوم غير المالية.

★ **العبرة رقم (06) من المحور الأولى:** يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة.

تبعاً لما جاءت به العبارات السابقة حول تقييم إعداد القوائم المالية ووفق ما جاء في المادة 06 والمادة 39 المتعلقان بالمبادئ المحاسبية والطرق المحاسبية فانه يمكن التفاضل بين القيمتين سواء التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبرة رقم (06) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 53% حول موافق في العبرة الحالية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد.

★ **العبرة رقم (07) من المحور الأولى:** تقوم المؤسسة باستخدام الأسعار السوقية المعلن عنها عند عملية القياس المحاسبي.

تعتبر أهمية وجود سوق كفاء في أي بيئة محاسبية عامل أساسي في القياس المحاسبي، حيث وجدنا أن ما يقارب 45% من أفراد العينة يتوجهون بالموافق، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبرة رقم (07)

من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل متوسط تعدى 38% أنه بالرغم من أنهما يفسران توجيه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد.

*** العبارة رقم (08) من المحور الأول:** تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة

وفق القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بمعالجة البيانات وفق قيمة عادلة ، وهذا ما لمسناه في أجوبة أفراد العينة بالامتناع عن الإجابة من خلال اختيار موافق ، وذلك من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الأول حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 47% موافق بشدة في الإجابة فيما يخص تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة ، و إثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (1.67 إلى 2.33) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: محايد، وبذلك يمكن الحكم على البيئة المحاسبية الجزائرية لا تعتمد على قيم عادلة في معالجة البيانات.

وبالتالي بعد ما تقدم في التحليل العام للمحور الأول فيما يخص واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، فإنه إثباتا لما جاء به التحليل الإحصائي للعبارة المحور الأول التي جاءت بمجموع متوسط حسابي 2.05 أي محصور في المجال بين (1.67 إلى 2.33) والذي يشير إلى التباين في إجابات أفراد العينة على واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ويعود ذلك لعدة أسباب كان أهمها عدم توفر سوق كفاء تحمل عبئ القيمة العادلة ويبقى اعتماد معدي القوائم المالية في تقييم محتوى القوائم المالية على التكلفة التاريخية أو على خبراء معتمدين من طرف الدولة في تحديد قيم أصول وخصوم، خلال فترة الدراسة وحسب أفراد عينة الدراسة.

● **الفرع الثاني: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الثاني: " العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة "**

الجدول رقم (03-09): العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة

المحور الثاني: العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة						
عبارات المحور الثاني	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1 التكرار	0	10	96	2,91	0,29	موافق
	0%	9%	91%			
2 التكرار	7	13	86	2,75	0,57	موافق
	7%	12%	81%			
3 التكرار	11	14	81	2,66	0,66	موافق
	10%	13%	76%			
4 التكرار	15	27	64	2,86	0,73	موافق
	14%	25%	60%			
5 التكرار	1	19	86	2,80	0,42	موافق
	1%	18%	81%			
6 التكرار	6	15	85	2,75	0,55	موافق

			80%	14%	6%	النسبة	
موافق	0,51	2,80	90	11	5	التكرار	7
			85%	10%	5%	النسبة	
موافق	0,74	2,68	81	9	16	التكرار	8
			76%	8%	15%	النسبة	
موافق	0,56	2,72	المجموع العام لعبارات المحور الثاني				

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

بعد التعرف على رأي أراء العينة حول واقع القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية في المحور الأول السابق، سوف نقوم في هذا الجزء بمعرفة رأي أفراد العينة حول العوامل الداخلية المحددة لإستخدام القيمة العادلة، وحسب الاتجاه العام للوسط الحسابي للمحور الثاني والذي جاء بمجموع عام (2.72) وهو محصور بين مجال (2.67 إلى 3) أي يتجه أفراد العينة نحو الموافقة بالإجماع على أن العوامل الداخلية تؤثر في إستخدام القيمة العادلة، و هو ما سيتم التفصيل في تفسير إجابات العينة على فقرات المحور الثاني على النحو التالي:

*** تفسير العبارة رقم (01) من المحور الثاني: يؤثر مستوى فهم معدي القوائم المالية لأسلوب القيمة العادلة على نتائج القياس المحاسبي.**

الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (01) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 91% بالموافق في الإجابة فيما يخص رأيهم حول تأثير مستوى فهم معدي القوائم المالية للقيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي، و إثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم أن مستوى فهم معدي القوائم المالية للقيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي له تأثير في إستخدام هذه الأخيرة كوسيلة للقياس.

*** تفسير العبارة رقم (02) من المحور الثاني: يفضل معدي القوائم المالية إستخدام التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة لسهولة إستخدامها.**

وفق القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي و الذي ألح على التفاضل بين أدوات القياس المحاسبي لإعطاء أكثر صورة مصداقية للقوائم المالية، والملاحظ خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 81% بالموافق في الإجابة فيما يخص إجماع معدي القوائم المالية على التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 3)، بقيمة 2.75 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

*** تفسير العبارة رقم (03) من المحور الثاني: تؤثر نوعية البرامج المحاسبية المستخدمة في الجزائر على إستخدام أسلوب القيمة العادلة.**

يعتمد معدي القوائم المالية على برامج محاسبية معدة مسبقا لإستخدام التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي، الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 76% بالموافق في الإجابة فيما يخص تأثير البرامج المحاسبية على إستخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 03)، بقيمة 2.86 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير العبارة رقم (04) من المحور الثاني:** يفضل متخذو القرار في المؤسسات عدم استخدام القيمة العادلة نظرا لتكاليفها المالية.

وفق القانون 07-11 والمتضمن النظام المحاسبي المالي فإن استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي يعطي أكثر صدق للقوائم المالية، وهو ما يؤثر على مستخدمي القوائم المالية سواء مسيرين أو ملاك الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 60% بالموافق فيما يخص العبارة رقم 04، و إثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 03)، بقيمة 2.86 وهذا يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وهو ما يفسر أهمية استخدام القيمة العادلة بالنسبة للمسيرين والملاك.

★ **تفسير العبارة رقم (05) من المحور الثاني:** يؤثر مستوى الكوادر البشرية للمؤسسات الجزائرية على فهم وتطبيق أسلوب القيمة العادلة.

بعد توافق أغلب أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم 02 والتي تتعلق بتأثير البرامج المحاسبية على استخدام القيمة العادلة، وحسب أفراد العينة في ما يخص العبارة رقم 05 والذي جاء حول أفراد العينة من معدي القوائم المالية، نلاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 86% بالموافق في الإجابة عن هذه الفقرة، و إثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 3)، بقيمة 2.80 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق حول أن للكوادر البشرية المعدة للقوائم المالية تأثير في استخدام القيمة العادلة.

★ **تفسير العبارة رقم (06) من المحور الثاني:** يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي على نجاح عملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

تبعاً لما جاءت به العبارة رقم 03 والعبارة السابقة من نفس المحور الثاني حول أهمية البرامج المحاسبية والكوادر المحاسبية المستخدمة لهذه البرامج وتأثيرها على استخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 80% بالموافق في الإجابة فيما يخص يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي على نجاح عملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 3)، بقيمة 2.75 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير العبارة رقم (07) من المحور الثاني:** عدم وجود أدلة إثبات عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي مما لا يعزز من موثوقيتها مقارنة بالتكلفة التاريخية.

الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 85% بالموافق في الإجابة فيما عدم وجود أدلة إثبات عند القياس المحاسبي وهو افتقار البيئة المحاسبية الجزائرية لسوق كفاء يساعد في استخدام القيمة العادلة عزز من قوة التكلفة التاريخية كوسيلة أساسية للقياس المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و 3)، بقيمة 2.80 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير العبارة رقم (08) من المحور الثاني:** يؤثر التزام معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة.

الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الثاني حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 76% بالموافق في الإجابة فيما يخص معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي خصوصا أعتمدتهم بشكل كبير على التكلفة التاريخية وذلك لمصادقتها، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 و3)، بقيمة 2.61 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

من خلال تحليلنا لعبارات المحور الثاني من الإستبيان و المتعلق بتأثير العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائري، حيث يمكن الحكم من خلال أفراد العينة، وفق ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي نجد أن للعوامل الداخلية سواء تعلق بالبرامج المحاسبية أو معددي القوائم المالية لهم تأثير في استخدام القيمة العادلة و تفضيل التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي، وإثباتا لذلك جاء مجموع المتوسط الحسابي 2.72 و هو محصور بين مجال (2.67 إلى 3) و الذي يدل على توجه أفراد العينة نحو الإجابة بالإجماع على أن للعوامل الداخلية تأثير في استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في إعداد محتوى القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

● **الفرع الثالث: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الثالث: " العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة "**

الجدول رقم (03-10): العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة

المحور الثالث: العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة						
عبارات المحور الثالث	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1 التكرار	7	6	93	2,81	0,54	موافق
	7%	6%	88%			
2 التكرار	7	26	73	2,69	0,61	موافق
	7%	25%	69%			
3 التكرار	8	14	84	2,72	0,60	موافق
	8%	13%	79%			
4 التكرار	9	13	84	2,71	0,62	موافق
	8%	12%	79%			
5 التكرار	8	18	80	2,68	0,61	موافق
	8%	17%	75%			
6 التكرار	2	7	97	2,90	0,36	موافق
	2%	7%	92%			
7 التكرار	4	5	97	2,88	0,43	موافق
	4%	5%	92%			
8 التكرار	10	12	84	2,70	0,64	موافق
	9%	11%	79%			

موافق	0,50	2,75	82	21	3	التكرار	9
			77%	20%	3%	النسبة	
موافق	0,54	2,75	المجموع العام لعبارات المحور الثالث				

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

بعد الولوج إلى واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في المحور الأول وتحديد أهمية العوامل الداخلية وتأثيرها في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، سوف نخصص المحور الثالث للعوامل الخارجية وهذا ما تم التوصل إليه من خلال توجه أفراد العينة بالإجماع على للعوامل الخارجية تأثير في استخدام القيمة العادلة، وذلك حسب مجموع الكل للمتوسط الحسابي بين محور الموافق (2.67 إلى 3) بقيمة 2.75، وهو ما سوف يتم التطرق إليه خلال تحليل فقرات المحور الثالث وفق النحو التالي:

* تفسير الفقرة رقم (01) من المحور الثالث: البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة

وفق المعايير المحاسبية الدولية.

تعتبر هذه النقطة المهمة في تحديد القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تعتبر السوق الجزائرية لا تساعد على استخدام القيمة العادلة وذلك لعدم توفر الشروط الأساسية في استخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (01) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 88% بالموافق في الإجابة فيما يخص إدراج البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.81 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق في يتعلق بهذه العبارة.

* تفسير الفقرة رقم (02) من المحور الثالث: البيئة المحاسبية المحلية غير مهيئة للتوافق مع معايير المحاسبية

الدولية IAS، IFRS.

رغم أن النظام المحاسبي المالي الجزائري في إطاره التصوري مستوحى من معايير المحاسبية الدولية IAS، IFRS وهو ما تسعى له الجزائر من خلال تطوير القوائم المالية في شكلها الحالي إلا أنها البيئة المحاسبية الجزائرية تشكل عائق كبير في استخدام القيمة العادلة وهذا ما تتوافق فيه هذه العبارة والعبارة الأولى من نفس المحور، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 69% بالموافق في الإجابة فيما يخص العبارة الثانية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.69 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على أن البيئة المحاسبية غير مهيأة لاستخدام القيمة العادلة.

* تفسير الفقرة رقم (03) من المحور الثالث: تغير قيمة العناصر في الأسواق المتقلبة بشكل متكرر، وهذا

يؤدي لحدوث تغييرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها.

الملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 79% بالموافق في الإجابة فيما يخص تغير قيمة العناصر في الأسواق المتقلبة بشكل متكرر، وهذا

يؤدي لحدوث تغييرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.72 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير الفقرة رقم (04) من المحور الثالث: الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل إستخدامها.**

أثر تسيير الهيئات المحاسبية في الجزائر من قبل كبار السن لحد الساعة وتشبههم بالتكلفة التاريخية على استخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 79% بالموافق في الإجابة في حين أن الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل إستخدامها، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.71 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير الفقرة رقم (05) من المحور الثالث: عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي اثر على التفاضل بين طرق القياس المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة).**

تعطي القوائم المالية أهمية بالغة في المحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة سواء من خلال قرارات المسيرين أو المتعاملين الخارجين (عملاء، موردين، شركاء، محافظي حسابات) لذلك تعطى أهمية بالغة في عملية إعداد القوائم المالية ومحاولة الخروج بصورة صادقة وهو جعل من التكلفة التاريخية ذات أهمية كبيرة بدلا من القيمة العادلة التي لا تزال محل شك بين معدي ومستخدمي القوائم المالية، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 75% بالموافق في الإجابة فيما يخص عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي اثر على التفاضل بين طرق القياس المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة)، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.68 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وقد احتلت هذه العبارة أهمية بالغة من خلال الدراسة.

★ **تفسير الفقرة رقم (06) من المحور الثالث: عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لإستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية.**

تبعاً لما جاءت به العبارة رقم (01) والعبارة رقم (02) حول عدم توفر بيئة ملائمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة جاءت هذه العبارة لتثبت ذلك، حيث والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 92% بالموافق في الإجابة فيما يخص عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لإستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية وهو ما عزز استخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.90 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، حيث يمكن الحكم على أن عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لإستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية.

★ **تفسير الفقرة رقم (07) من المحور الثالث: نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة.**

على الرغم من أن القانون أُلح على استخدام القيم العادلة في يتعلق بالنظام المحاسبي تبقى المحاسبة في الجزائر موجهة بالشكل الأول للجباية و هذا ما صعب من استخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الثالث حيث أجابوا نسبة 92% بالموافق في الإجابة فيما يخص نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.88 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، في ما يتعلق بهذه العبارة.

★ تفسير الفقرة رقم (08) من المحور الثالث: عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح.

رغم إلحاح المشرع الجزائري حول التفاضل بين طرق القياس المحاسبي ووفقا لما جاءت العبارات السابقة من نفس المحور وهو عدم توفر سوق كفاء، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 79% بالموافق في الإجابة فيما يخص عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.70 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح.

★ تفسير الفقرة رقم (09) من المحور الثالث: القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم تؤهل لاستخدام القيمة العادلة.

رغم أن الجزائر تبنت نظام محاسبي مالي يتوافق و معايير المحاسبة الدولية إلا أنها لم توفر القاعدة المحاسبية لاستخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (09) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 77% بالموافق في الإجابة فيما يخص القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم تؤهل لاستخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.75 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على أن القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم تؤهل لاستخدام القيمة العادلة.

بعد تفسير عبارات المحور الثاني والمتعلق بالعوامل الداخلية المحددة لاستخدام القيمة العادلة، يمكن الحكم من خلال آراء أفراد العينة فيما يتعلق بالمحور الثالث والذي جاء حول المحددات الخارجية المحددة لاستخدام القوائم المالية سواء من ناحية البيئة المحاسبية أو التشريعات المحاسبية والجبائية التي لم تهيأ لاستخدام القيمة العادلة بعد، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بمجموع 2.75 والمحصور بين مجال (2.67 إلى 3) والذي يؤدي بنا الى توجه أفراد نحو الإجابة بالموافقة على فرضية المحور الثالث، للعوامل الخارجية تأثير في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

• الفرع الرابع: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الرابع: "صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة".

الجدول رقم (03-11): صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة

المحور الرابع: صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية						
عبارات المحور الرابع	غير موافق	محايد	موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1 التكرار	2	4	100	2,92	0,33	موافق
	2%	4%	94%			
2 التكرار	8	7	91	2,78	0,57	موافق
	8%	7%	86%			
3 التكرار	11	26	69	2,68	0,68	موافق
	10%	25%	65%			
4 التكرار	12	18	76	2,69	0,69	موافق
	11%	17%	72%			
5 التكرار	9	16	81	2,68	0,63	موافق
	8%	15%	76%			
6 التكرار	11	9	86	2,71	0,65	موافق
	10%	8%	81%			
7 التكرار	11	10	85	2,70	0,65	موافق
	10%	9%	80%			
8 التكرار	18	4	84	2,69	0,76	موافق
	17%	4%	79%			
9 التكرار	9	10	87	2,74	0,61	موافق
	8%	9%	82%			
المجموع العام لعبارات المحور الرابع						
				2,70	0,62	موافق

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

بعد الولوج إلى واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في المحور الأول وتحديد أهمية العوامل الداخلية والخارجية في المحورين السابقين (الثاني والثالث) وتأثيرها في استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، سوف نخصص المحور الأخير للتعرف على أهم المعوقات والصعوبات التي واجهت ولا تزال تواجه استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما تم التوصل إليه من خلال توجه أفراد العينة بالإجماع عامة حول أن استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية واجه ولا يزال يواجه العديد من الصعوبات والمعوقات، وذلك حسب مجموع الكل للمتوسط الحسابي بين محور الموافق (2.67 إلى 3) بقيمة 2.70، وهو ما سوف يتم التطرق إليه خلال تحليل فقرات المحور الثالث و التي على النحو التالي:

★ تفسير الفقرة رقم (01) من المحور الرابع: غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاط البورصة يصعب من استخدام القيمة العادلة.

يعتبر هذا المشكل والعائق الأساسي الذي صعب من استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كوسيلة للقياس المحاسبي، حيث لا تساعد السوق الجزائرية على استخدام القيمة العادلة و ذلك لعدم توفر الشروط الأساسية في

إستخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (01) من المحور الرابع حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 94% بالموافق في الإجابة فيما يخص إدراج غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاطات البورصة يصعب من إستخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3)، بقيمة 2.92 وهي أعلى قيمة في هذا المحور وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق في يتعلق بهذه العبارة.

✳ تفسير الفقرة رقم (02) من المحور الرابع: صعوبة تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الموازية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

إجماع ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر على مصداقية التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي و بالرغم أن النظام المحاسبي المالي الجزائري في إطاره التصوري مستوحى من معايير المحاسبة الدولية IAS، IFRS إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية تواجه عائق كبير في إستخدام القيمة العادلة، وذلك من خلال الاعتماد على خبراء لتحديد القيم الحالية، وهذا ما تتوافق فيه هذه العبارة و العبارة الأولى من نفس المحور، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (02) من المحور الرابع حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 86% بالموافق في الإجابة فيما يخص العبارة الثانية، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.78 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على أن السوق الجزائرية غير مهيأة لإستخدام القيمة العادلة.

✳ تفسير الفقرة رقم (03) من المحور الرابع: زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس.

تسعى كل المؤسسات لزيادة ربحيتها و بالتالي التأثير على قوة المؤسسة في السوق، ومن خلال تحديد قيمة للقياس وفق القيمة العادلة و مما لا شك فيه أنه سوف يكلف المؤسسة مبالغ مالية من زيادة نفقات المؤسسة وعليه تبقى التكلفة التاريخية الحل الأنسب للقياس المحاسبي في ظل الأوضاع الراهنة للسوق الجزائري والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (03) من المحور الرابع حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 65% بالموافق في الإجابة فيما يخص زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.69 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

✳ تفسير الفقرة رقم (04) من المحور الرابع: عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة.

من خلال ما وجدناه في تحليل العبارتين الأولى والثانية من نفس المحور حول مشكل توفر سوق كفاء لإستخدام القيمة العادلة للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، وذلك نتيجة عزوف وتبني كبريات المؤسسات للبورصة و طرحها أسهمها في السوق للتداول، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (04) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 72% بالموافق في الإجابة فيما يخص عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.69 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير الفقرة رقم (05) من المحور الرابع: ثقة المشرع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة.**

رغم أن المشرع الجزائري أدرج القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي والتكلفة التاريخية إلا أنه لم يضبط حل القوانين فيما تعلق بتداول الأسهم والسندات من أجل توفير سوق كفاء للقياس وهذا ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (05) من المحور الرابع حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 76% بالموافق في الإجابة فيما يخص ثقة المشرع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.68 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق.

★ **تفسير الفقرة رقم (06) من المحور الرابع: غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة العادلة.**

تبعاً لما جاءت به العبارة رقم (01) والعبارة رقم (02) حول عدم توفر بيئة ملائمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة جاءت هذه العبارة لتثبت ذلك والتي سبقتها العبارة رقم (05)، واللذان عالجنا الجانب القانوني وتأثيره على استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي حيث نجد أن التشريعات الجبائية لم تدرج و تتق في القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي حيث والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (06) من المحور الثالث حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 86% بالموافق في الإجابة فيما يخص غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة.

★ **تفسير الفقرة رقم (07) من المحور الرابع: ضعف الأنظمة وتوجيهات مهنية والتكوينات تبين كيفية تطبيق القيمة العادلة.**

على الرغم من أن القانون ألح على استخدام القيمة العادلة تبقى المحاسبة في الجزائر موجهة بالشكل الأول للجباية، وهذا ما أثر على الأنظمة والتكوينات المهنية فيما يتعلق بممارسي مهنة المحاسبة من خلال إجراء تعريف صريح حول أهمية استخدام القيمة العادلة للقياس المحاسبي جعل من ممارسي مهنة المحاسبة يولون ثقة كبيرة في التكلفة التاريخية وهذا ما صعب من استخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (07) من المحور الثالث حيث أجابوا نسبة 85% بالموافق في الإجابة فيما يخص نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.69 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، في ما يتعلق بهذه العبارة.

★ **تفسير الفقرة رقم (08) من المحور الثالث: ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لسهولة استخدامها للقياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة.**

سعي ممارسي مهنة المحاسبة للحصول على قوائم مالية ذات جودة جعل من التكلفة التاريخية أداة ووسيلة سهلة للقياس المحاسبي في ظل عزوف جل معدي و مستخدمي القوائم المالية من القيمة العادلة لزيادة نفقاتها وعدم توفر سوق كفاء لإستخدامها ، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (08) من المحور الرابع حيث أجابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 79% بالموافق في الإجابة فيما يخص ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لسهولة استخدامها للقياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة

2.69 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لسهولة استخدامها القياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة.

★ تفسير الفقرة رقم (09) من المحور الثالث: يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال.

يبقى القياس البديل للتكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية هو الاعتماد على خبراء يحددون في قيم الأصول و الخصوم وفقا لمعدلات و أرقام تتعلق بالسوق وهو ما يشبه القيمة العادلة إلا أن تحيز بعض الأفراد من ممارسي الخبرة يؤدي بنا إلى عدم مصداقية هذه الأخيرة و بالتالي التأثير على مصداقية القوائم المالية بالرغم أن الجزائر تبنت نظام محاسبي مالي يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية إلا أنها لم توفر القاعدة المحاسبية لإستخدام القيمة العادلة، والملاحظ من خلال ما وجدناه عند أفراد العينة فيما يخص العبارة رقم (09) من المحور الرابع حيث أحابوا وبشكل كبير تعدى نسبة 82% بالموافق في الإجابة فيما يخص يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بين مجال (2.67 إلى 3) بقيمة 2.74 وهذا ما يفسر توجه أفراد العينة نحو الإجابة بـ: موافق، وبذلك يمكن الحكم على أن يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال.

بعد تفسير عبارات المحاور السابقة التي تعلقت بواقع القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وتأثير العوامل الداخلية والخارجية على استخدام القيمة العادلة، ارتأينا من خلال هذا المحور الأخير الى التعرف على معوقات وصعوبات استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي في البيئة الجزائرية، حيث نجد أن العائق الذي يواجه استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية هو عدم وجود سوق كفاء، ويمكن الحكم من خلال آراء أفراد العينة فيما يتعلق بالمحور الرابع والذي جاء بعنوان صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة، وإثباتا لذلك جاء المتوسط الحسابي بمجموع 2.70 والمحضور بين مجال (2.67 إلى 3) والذي يؤدي بنا إلى توجه أفراد نحو الإجابة بالموافقة على فرضية المحور الرابع، والذي يتعلق بصعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة سواء من الجانب الداخلي من ممارسي ومعدي القوائم المالية أو من المحيط الخارجي سواء تعلق بمستخدمي القوائم المالية من بنوك وموردين ومحافظي حسابات، أو من التشريعات القانونية في حد ذاتها التي لم تنتمياً بعد لتبني استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

● الفرع الخامس: ملخص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة.

الجدول رقم (03-12): تلخيص اتجاهات الإجابة على محاور الدراسة

المحور	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
01	واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	2.05	0.87	محايد
02	العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة	2.72	0.56	موافق
03	العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة	2.75	0.54	موافق
04	صعوبات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	2.70	0.62	موافق

المصدر: من إعداد الطالب من منحجات SPSS.22

رغم ما نص عليه قانون 07-11 في النظام المحاسبي المالي الجزائري من خلال تعدد بين أساليب القياس المحاسبي وذلك من خلال التكلفة التاريخية والقيمة العادلة حيث حاولنا الإلمام من التعرف على واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثير العوامل سواء الداخلية أو الخارجية وصولاً إلى معوقات وصعوبات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك جاء تحليلنا على النحو التالي:

★ جاءت معظم إجابات المحور الأول بالحياد على ذلك من خلال التباين في واقع استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهو ما يثبته مجموع المتوسط الحسابي لعبارات المحور الأول بمجموع 2.05 وهو ما يعطي إجابة الحياد.

★ يتفق معظم أفراد العينة على أن للعوامل الداخلية سواء ما تعلق بإعداد القوائم المالية من قرارات محاسبية أو معلومات مالية أو برامج محاسبية أو معدي القوائم المالية بحدى ذاقهم من ممارسي مهنة المحاسبة على أنه لكل سبق تأثير على استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية لذلك كان مجموع المتوسط الحسابي للعبارات المحور الثاني المتعلق بـ: 2.72 حيث يثبت توجه أفراد العينة للإجابة موافق على عبارات المحور الثاني.

★ بعد التأكد من واقع استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثير العوامل الداخلية على ذلك حاولنا من خلال المحور الثالث معرفة تأثير العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، سواء تعلق بالتشريعات المحاسبية والجبائية أو المحيط المحاسبي والمالي لمستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، لتكون الإجابة بالاتفاق أن العوامل الخارجية لها تأثير استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

★ بعد التأكد من واقع استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وتأثير العوامل الداخلية والخارجية على ذلك خصوصاً ما تعلق بمستخدمي القوائم المالية وتأثير التشريعات الجزائرية خصوصاً ما تعلق بالتشريعات الجبائية وتجهيز بيئة محاسبية تتوافق والقيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي، جاء المحور الرابع لتحديد معوقات وصعوبات استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، سواء ما تعلق بالتشريعات المحاسبية والجبائية أو المحيط المحاسبي والمالي لمستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية من بنوك وتشريعات تصعب من استخدام القيمة العادلة كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، لتكون الإجابة بالاتفاق أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والمعوقات لتصبح كوسيلة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك لاعتماد البيئة الجزائرية على التكلفة التاريخية كوسيلة للقياس المحاسبي في إعداد القوائم المالية وإثباتها لذلك جاء المتوسط الحسابي 2.70.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

الجدول رقم (03-13): يوضح اختبار "ت" T-test للمحاور

One-Sample Test

Test Value = 1

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
T01	18,835	105	,000	1,052	94,0	1,16
T02	55,793	105	,000	1,717,	1,66	1,78
T03	69,038	105	,000	1,751	1,70	1,80
T04	41,132	105	000	1,700	1,62	1,78

المصدر: من إعداد الطالب من مخرجات SPSS.22

سوف نقوم في هذه المرحلة بإختبار الفرضيات، وذلك عن طريق إختبار T للعينة الواحدة (One Sample t-test) والذي نكتشف من خلاله وجود دلالة إحصائية لمتوسط المجتمع الذي سحب منه العينة من ثباته، ومن أجل ذلك تم إختبار المتوسط الحسابي الافتراضي (1) والذي يمثل الحد الأدنى لدرجة الموافقة حسب مقياس ليكرت الثلاثي للحكم على المتوسطات الحسابية، وتكون الفرضية محققة بمعنى أن أفراد العينة موافقون على محتوى الفرضية أي وجود تأثير لتلك الفرضية عندما تكون T المحسوبة أكبر من T الجدولية ومستوى معنوية أقل من 0.05، ومنه قبول الفرضية الأولى.

1. إختبار الفرضية الأولى: ما هو واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_0 : لا تطبق البيئة المحاسبية الجزائرية القيمة العادلة.

H_1 : تطبق البيئة المحاسبية الجزائرية القيمة العادلة.

من خلال الجدول السابق نجد المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الأول حقق قيمة إجمالية بـ: 2.05 وهي محصورة بين مجال (1.67 و 2.66)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الأول ما هو واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة موجبة بـ: (18.835)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.05)، وعليه نرفض الفرضية الصفرية والتي تشير إلى أن البيئة المحاسبية لا تطبق القيمة العادلة.

2. إختبار الفرضية الثانية: تأثير العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_0 : لا تؤثر العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_1 : تؤثر العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وحسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني بلغ قيمة إجمالية بـ: 2.72 وهي محصورة بين مجال (2.67 إلى 3)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثاني تأثير العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة بـ: (55.793)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.72)، وعليه فإننا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية والتي تشير لا تأثر

العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، ونقبل الفرضية البديلة والتي تقوم على أن العوامل الداخلية لها تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا حسب رأي أفراد العينة.

3. إختبار الفرضية الثالثة: تأثير العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_0 : لا تؤثر العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_1 : تؤثر العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

بعد التأكد من واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في المحور الأول ثم معرفة تأثير العوامل الداخلية على استخدام القيمة العادلة سوف نخصص هذا المحور الثالث تأثير العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

سوف نقوم من خلال هذا الجزء اختبار تأثير العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وحسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني بلغ قيمة إجمالية بـ: 2.75 وهي محصورة بين مجال (2.67 إلى 3)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الثالث تأثير العوامل الخارجية على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة بـ: (69.038)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.75)، وعليه فإننا و انطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة و التي تقوم على أن العوامل الخارجية لها تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا حسب رأي أفراد العينة.

4. إختبار الفرضية الرابعة: صعوبات و معوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

H_0 : لا تواجه استخدام القيمة العادلة صعوبات و معوقات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

H_1 : تواجه استخدام القيمة العادلة صعوبات و معوقات في البيئة المحاسبية الجزائرية.

بعد التأكد من واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في المحور الأول ثم معرفة تأثير العوامل الداخلية و الخارجية على استخدام القيمة العادلة في المحاور السابقة سوف نحاول من خلال هذا المحور التعرف على صعوبات و معوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

سوف نقوم من خلال هذا الجزء اختبار المعوقات و الصعوبات التي تواجه استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وحسب الجدول السابق نجد أن المتوسط الحسابي لإجمالي فقرات المحور الثاني بلغ قيمة إجمالية بـ: 2.70 وهي محصورة بين مجال (2.67 إلى 3)، حيث بلغت قيمة Sig (0.000) وهي أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا ما يعني وجود دلالة إحصائية على جميع إجابات أفراد العينة فيما يخص المحور الرابع حول معوقات و صعوبات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث بلغت قيمة T المحسوبة قيمة بـ: (41.132)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية (2.70)، وعليه فإننا وانطلاقا من المعطيات المقدمة فإننا نرفض الفرضية الصفرية، ونقبل الفرضية البديلة و التي تقوم على أن استخدام القيمة العادلة يواجه صعوبات و معوقات في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا حسب رأي أفراد العينة.

خلاصة.

حاولنا من خلال هذا الفصل الذي خصص للدراسة الميدانية وهذا حسب طبيعة الموضوع المدروس، وذلك بدراسة أربعة (04) أبعاد أساسية التي قمنا من خلالها بناء فرضيات الدراسة والتي كانت حول محددات القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية، ليأتي المحور الأول من الدراسة الميدانية رأي ممارسي مهنة المحاسبة حيث أجمع أفراد العينة على أنه لا وجود لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وتبعاً لأهداف المنوطة وبغية الإجابة على إشكالية الدراسة حاولنا بناء محور ثاني وثالث خصص لمعرفة رأي ممارسي مهنة المحاسبي حول تأثير العوامل الداخلية والخارجية على إستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وأظهرت النتائج أن للعوامل الخارجية والداخلية تأثير على إستخدام القيمة العادلة سواء تعلق الأمر بالمحيط الداخلي من خلال معدي القوائم المالية أو الخارجي من مستخدمي القوائم المالية حسب أفراد العينة.

وبعد استظهار نتائج الفرضية الأولى والثانية والثالثة في المحاور السابقة، لنختم أهداف الدراسة بمحور أخير وهو صعوبات ومعوقات إستخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث تعتبر هذه النقطة مهمة جداً في حياة المؤسسة الاقتصادية، حيث جاء رأي أفراد العينة و بالإجماع أن البيئة المحاسبية الجزائرية لم تنهياً لإستخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي سواء من خلال التشريعات والقوانين خصوصاً الجبائية منها أو عزوف مستخدمي القوائم المالية عنها وثقتهم في التكلفة التاريخية.

الختامة

تعتبر المعلومات المحاسبية ذات أهمية كبيرة لكونها المرآة العاكسة لنشاط المؤسسة، بالإضافة إلى أنها موجهة للعديد من الأطراف التي تتميز بأنها غير متجانسة وذات مصالح مختلفة، وحتى تكون الكشوف المالية ذات مصداقية وملائمة لا بد من وجود قياس محاسبي والذي يعد ترجمة للمعلومة المحاسبية في شكل قيم يتفق عليها الجميع، كما للقياس المحاسبي عدة نماذج من بينها التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية التي استخدمت لعدة عقود ورغم مميزاتها إلا أنها وجهت لها العديد من الانتقادات.

وكغيرها من الدول، قامت الجزائر بتطوير نظام محاسبي مالي أعتمد سنة 2007 وساري التطبيق ابتداء من جانفي 2010، ليكون بديلا للمخطط الوطني للمحاسبة القائم منذ سنة 1975، والميزة الأساسية لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية، جاء بهدف رفع مصداقية وجودة وفائدة المعلومات المالية التي تصدرها إدارات المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، هذا من جهة، ويهدف مواكبة المتطلبات الدولية بهذا الخصوص، من جهة أخرى، لاسيما تلك المتعلقة بمتطلبات المنظمة العالمية للتجارة والشركات المتعددة الجنسيات، وتعتبر القيمة العادلة من بين أهم المواضيع والمفاهيم التي تبناها هذا النظام.

وانطلاقا من ذلك تمحور موضوع الدراسة حول محاسبة القيمة العادلة وهذا من خلال محاولتنا دراسة محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية، حيث قمنا بإبراز القصور الظاهر في مبدأ التكلفة التاريخية لدراسة إمكانية القيمة العادلة معالجة ذلك القصور وذلك بتبيان أهمية تطبيق أسلوب القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي، وبعد ذلك معرفة العوامل المحددة لاستخدام القيمة العادلة كأسلوب للتقييم، وفي الأخير التطرق إلى المشاكل والصعوبات التي تقف أمام تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

ولالإلمام بجثيات الموضوع تناولناه من خلال ثلاثة فصول؛ فصل نظري، وفصل للدراسات السابقة وفصل تطبيقي؛ وعلى ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى تعريف القياس المحاسبي وتعريف مبدأ التكلفة التاريخية والقصور الذي تعاني منه والذي يعتبر من أهم المبررات التي دعت إلى التحول للقيمة العادلة، ثم بعدها تطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة والذي من خلاله عرضنا مجموعة من المفاهيم للقيمة العادلة وأيضا مزايا وعيوب القيمة العادلة وأيضا آثار تطبيق محاسبة القيمة العادلة على كل من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما تناولنا تعريف القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) وكذا محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال التطرق إلى محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي وهذا في الفصل الأول، كما تناولنا في الفصل الثاني الدراسات السابقة من خلال عرض وتحليل مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع. أما الجانب التطبيقي فخصص له الفصل الثالث من الدراسة؛ حيث تعتبر الدراسة الميدانية بمثابة إسقاط للجانب النظري على الواقع وإعطائه بعدا آخر، وهي دراسة وصفية إحصائية تستند على أسس وقواعد علمية، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية والتي تعتبر من بين أهم الأدوات المستخدمة في ميدان البحث العلمي، لتأكيد أو نفي صحة الفرضيات التي تناولتها هذه الدراسة فضلا عن القيمة العلمية للنتائج التي يتم التوصل إليها والتي على ضوءها نقوم بالحكم على

محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بالبيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر القائمين عليها. وعليه يمكن تلخيص نتائج الدراسة، والتوصيات والآفاق بالشكل التالي:

1. نتائج الدراسة:

بعد دراسة وتحليل الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، توصلنا إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- إن الممارسات المحاسبية في الجزائر بحاجة ماسة لتطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي، رغبة في الارتقاء بجودة المعلومة المالية وإضفاء الشفافية على القوائم المالية، وتوحيد قراءتها على المستوى الدولي، وبالتالي تلبية احتياجات مختلف مستخدمي القوائم المالية وتوفير البيئة الاقتصادية الملائمة لجذب المستثمرين المحليين وأجانب؛
 - يعتبر تعدد بدائل القياس المحاسبية أكبر عيب تشكو منه المحاسبة، والذي قد يتسبب في إنتاج معلومات مضللة قصداً أو عن غير قصد؛
 - التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من بدائل القياس المحاسبي وكل منهما لديه مزايا وعيوب من شأنها التأثير على عملية القياس المحاسبي، ولهذا فالمجتمع المحاسبي انقسم بين مؤيد للتكلفة التاريخية على حساب القيمة العادلة ومعارض لذلك، مبررين رأيهم بالمزايا العديدة للبدل الأخر؛
 - تتميز محاسبة القيمة العادلة من تحسين ميزة القابلية للمقارنة عن طريق توفير أساس منطقي يجعل البنود المتشابهة متشابهة وغير المتشابهة غير متشابهة على عكس التكلفة التاريخية التي تضعف من القابلية للمقارنة عن طريق جعل الأشياء المتشابهة تبدو مختلفة والعكس والسبب في ذلك اختلاف الظروف الاقتصادية المحيطة؛
 - إن القياس على أساس القيمة العادلة يؤدي إلى توفير معلومات محاسبية تعكس الواقع الفعلي وتزويد من شفافيتها وفعاليتها في تقديم المعلومات المناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات؛
 - ارتبطت أغلب الانتقادات الموجهة لأسلوب القيمة العادلة في القياس بالبيئة المحاسبية والاقتصادية التي سيطرت فيها فمثلاً صعوبة تطبيقه في الاقتصاديات الناشئة لضعف أسواقها المالية وعدم نشاطها، الأمر الذي يؤدي بطبيعة الحال لصعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض البنود، على العكس من ذلك أن الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية تصب مجملها في الأسلوب في حد ذاته فمثلاً تركز التكلفة التاريخية على ثبات القوة الشرائية للنقود، غير أن الأوضاع الراهنة تتميز بالتغير المستمر للقوة الشرائية للنقود؛
 - جاء النظام المحاسبي المالي مؤيداً لتبني مفهوم القيمة العادلة، إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تساند هذا التبنى وهذا ما سببته نتائج الدراسة الميدانية؛
 - إدراك المستجوبين لوجود معوقات كثيرة ومختلفة الأسباب تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية نوجز أهم هذه المعوقات حسب نتائج الدراسة الميدانية:
- نقص الكوادر المهنية الذين يتقنون تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وعدم وجود استعداد من قبل المؤسسات لتحمل تكاليف استقطاب كفاءات أجنبية تتقن استخدام المعايير والتقييم بالقيمة العادلة؛
- صعوبة تخلي المهنيين على أساس التكلفة التاريخية لسهولة استخدامه والتعود عليه في القياس المحاسبي، وعدم استيعابهم لإجراءات القياس بالقيمة العادلة وكذا التخوف من تحمل أعباء إضافية عند تطبيق نموذج القيمة العادلة؛

- عدم وجود قوانين ملزمة بضرورة استخدام القيمة العادلة في القياس وغياب القوانين المنظمة لعمل خبراء التقييم؛

- غياب السوق النشط لكثير من الأصول واعتبار البورصة الجزائرية هيكل بلا روح وهذا ينجر عنه اللجوء للتقديرات الشخصية وتحيز القائمين على عملية القياس وإمكانية التلاعب بالدخل وتضليل مستخدمي القائم المالية؛

■ بعد تحليل وتشخيص معوقات تطبيق القيمة العادلة وجدنا أنه يمكن تصنيفها إلى عدة أصناف ورتب حسب أهميتها بالنسبة للمستجوبين كمايلي:

- أولاً: المعوقات المتعلقة بالمهنيين؛

- ثانياً: المعوقات المتعلقة بالمؤسسة؛

- ثالثاً: المعوقات المتعلقة بالقوانين والتشريعات.

2. إختبار الفرضيات:

فيما يلي يتم التطرق إلى نتائج اختيار الفرضيات وعرض أهم النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية:

أ. الفرضية الأولى: لم تلقى القيمة العادلة قبولا عاما لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر وذلك نظرا لظروف التي واجهت استخدام هكذا وسيلة كأداة للقياس المحاسبي؛

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية محققة جزئيا وهذا لأن عينة الدراسة ترى أن نموذج التكلفة التاريخية الأنسب لعملية القياس ويعود ذلك لعدة أسباب كان أهمها عدم توفر سوق كفاء وتحمل تكاليف زائدة للقيمة العادلة

ب. الفرضية الثانية: للعوامل الداخلية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الداخلي سواء كانت برامج محاسبية أو معلومات مالية أو ممارسي المهنة في حد ذاتهم؛

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية محققة وهذا لان عينة الدراسة تؤكد صحة هذه الفرضية أي أن للعوامل الداخلية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الداخلي سواء تعلق بالبرامج والمهنيين في حد ذاتهم والعوامل الداخلية الأخرى.

ج. الفرضية الثالثة: للعوامل الخارجية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الخارجي سواء تمثل في مستخدمي القوائم المالية وذلك في عدم ثققتهم في القيمة العادلة أو السوق الغير مهياً لاستخدام القيمة العادلة؛

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية محققة وهذا لان عينة الدراسة تؤكد صحة هذه الفرضية أي أن للعوامل الخارجية تأثير على استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال المحيط الخارجي سواء تعلق بمستخدمي القوائم المالية والعوامل الخارجية الأخرى .

➤ الفرضية الرابعة: توجد صعوبات ومعوقات تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

أثبتت التحليلات الإحصائية أن الفرضية محققة وهذا لأن عينة الدراسة ترى أن البيئة الجزائرية في ظل الظروف الحالية ليست جاهزة لتطبيق نموذج القيمة العادلة كبدليل للقياس المحاسبي، وبالتالي فإن عينة الدراسة ترى أن هناك معوقات وصعوبات في البيئة الجزائرية (معوقات متعلقة بالسوق المالي، معوقات متعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات متعلقة بالمهنيين) تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة كأسلوب تقييم بديل للتكلفة التاريخية.

3. توصيات ومقترحات الدراسة:

بناء على ما تقدم من نتائج، يمكن إعطاء بعض التوصيات والمقترحات التي نرى ضرورة العمل بها مستقبلا، وذلك على النحو التالي:

- محاولة توسيع مفهوم القيمة العادلة على معدي ومستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال دورات تكوينية للتعريف بأهمية القياس وفق القيمة العادلة؛
- ضرورة إعادة هيكلة المحيط الخارجي خصوصا ما تعلق بالتشريعات المحاسبية التي تلح على ضرورة استخدام القيمة العادلة و التفاضل بينها وبين التكلفة التاريخية التي يظل ممارسي مهنة المحاسبة التمسك بها؛
- محاولة المشرع الجزائري وجود محيط خارجي يتعلق بالتشريعات الجبائية التي لا تزال لا تعمل بالقيمة العادلة خصوصا و أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهياً هكذا وسيلة قياس محاسبي؛
- إعادة برمجة البرامج المحاسبية المعدة للقوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية وتوفيقها وأسلوب القيمة العادلة للقياس المحاسبي؛
- ضرورة هيكلة سوق مالية من خلال تدعيم بورصة مالية لتوفير شروط تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية خصوصا في ظل توجه الجزائر نحو الانفتاح المحاسبي العالمي.

4. آفاق ونقاط بحثية مستقبلية:

وفي النهاية، نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- أ. تأثير السياسات المحاسبية على تطبيق استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- ب. تأثير استخدام القيمة العادلة على جودة القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- ج. تكييف التشريعات الجبائية لاستخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- د. تأثير استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي على ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- هـ. إشكالية تطبيق استخدام القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي منذ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري.

و الحمد لله رب العالمين.....

قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع العربية

• الكتب:

- 1- حسين عبد الجليل آل غزوي، وليد ناجي الحياي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان الأردن، 2015.
- 2- حيدر محمد علي بني عطا، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، الطبعة 1، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 3- رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2006.
- 4- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، مشاكل القياس والإفصاح المحاسبي من منظور معايير المحاسبة الدولية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 5- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 6- مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط، ط 4، مكتبة الشروق، مصر، 2014.
- 7- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات: القياس، العرض والإفصاح، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 8- وليد ناجي الحياي، النظرية المحاسبية، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدغمارك، الدغمارك، 2007.

• الوثائق والمراسيم:

- 9- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية، العدد 27، 28 ماي 2008.
- 10- الوقائع المصرية ملحق للجريدة الرسمية لجمهورية مصر العربية، العدد 158 تابع (أ) في 09 يوليو 2015، معيار المحاسبة المصري رقم (45) - قياس القيمة العادلة.
- 11- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19، 25 مارس 2009.
- 12- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون رقم 11/07 المتضمن "النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

• المجالات:

- 13- إبراهيم خليل حيدر السعدي، مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 21، العراق، 2009.
- 14- إبراهيم عبد موسى السعدي وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 25، العراق، 2012.

- 15- أحمد زغدار، نعمة مخلوفي، أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة، مجلة المؤسسة، العدد 04، جامعة الجزائر -03، 2014.
- 16- أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، جامعة المسيلة، 2016.
- 17- أحمد عبد الرحمن المخادمة، أثر نظم المعلومات المحاسبية المحوسبة في إتخاذ القرارات الاستثمارية " - دراسة تطبيقية على الشركات الأردنية"، مجلة المنارة للبحوث والدراسات، المجلد 13، العدد 02، جامعة آل البيت، الأردن، 2007.
- 18- آدم حديدي، أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي- دراسة ميدانية لعينة من البنوك التجارية الجزائرية -، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 21، جامعة محمد خضير بسكرة، جوان 2017.
- 19- إسماعيل خليل إسماعيل، ريان نعم، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بين النظرية والتطبيق، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثلاثون، العراق، 2012.
- 20- بدر الدين فاروق أحمد سالم، نصر الدين حامد أحمد، دور الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في رفع كفاءة التخطيط والرقابة في المؤسسات المالية السودانية، مجلة العلوم الإقتصادية، العدد الرابع عشر، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2013.
- 21- التجاني بالرقي، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثيره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، العدد 8، 2008.
- 22- حاج قويدر قورين، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة الباحث، العدد 10، جامعة ورقلة، الجزائر، 2012.
- 23- حازم الخطيب، ظاهر القشي، توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد الثاني، العدد الثاني، جامعة الزيتونة الأردنية، الأردن، 2004.
- 24- حكيم حمود فليح الساعدي، الاحتيال في ظل القيمة العادلة دراسة إستطلاعية، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 86، جامعة بغداد، العراق، 2015.
- 25- 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 رقم (2)، المجلد رقم (46)، 2009.
- 26- زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور، عدد 14/خاص (الجزء الثاني)، كلية المنصور الجامعة، العراق، 2010.
- 27- زيد عائد مردان وآخرون، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 25، الفصل الرابع، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، العراق، 2013.
- 28- زينب عباس حميدي، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأثرها في تقييم أضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات)، مجلة الإدارة والاقتصاد العدد الخامس والسبعون، 2009.

- 29- ساره عبد الملك عبد الحميد، سعد سلمان عواد المعيني، أثر القيمة العادلة في نتائج النشاط للمصارف التجارية الأهلية (دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية العراقية الخاصة)، مجلة التقني، المجلد السادس والعشرون، العدد الرابع، بغداد، 2013.
- 30- سليمان بلعور، بوحفص بن أوزينة، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 2، جامعة غرداية، 2017.
- 31- صافي فلوح، عيسى هاشم حسن، محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دراسة تطبيقية)، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33، العدد 01، سوريا، 2011.
- 32- عاشور كتوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد IAS/IFRS في الجزائر، مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد السادس، 2009.
- 33- عبد الرحمن مرعي، دور المعلومات المحاسبية التي تقدمها التقارير المرحلية في إتخاذ القرارات الاستثمارية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الثاني، سوريا، 2006.
- 34- عبلة قوادري، أثر استخدام القيمة العادلة على جودة المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية - دراسة استقصائية-، مجلة أبحاث ودراسات، العدد 29، جامعة الجلفة، ديسمبر 2017.
- 35- عماد سليمان، محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 5، سوريا، 2015.
- 36- عياد السعدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة البليدة2، الجزائر، 2018.
- 37- غسان مصطفى أحمد القضاة، محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والالتزام في الأزمة المالية العالمية، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، يناير 2013.
- 38- فاطمة الزهراء بومعروف، مفيدة يحاوي، القياس بالقيمة العادلة وأثره على إتخاذ قرار الاستثمار في الأسهم العادية - دراسة استقصائية-، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 01، جامعة المسيلة، 2018.
- 39- كريمة علي كاظم الجوهر، العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة) دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة الرابعة والثلاثون، العدد التسعون، العراق، 2011.
- 40- محمد أحمد إبراهيم خليل، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة بينها، العدد الأول، مصر، 2005.
- 41- محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية لفتتين، فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين و المهنيين المحاسبين، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، جامعة ورقلة، جوان 2016.
- 42- مريم باي، ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر- دراسة تحليلية، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، ديسمبر 2017.

• المذكرات والأطروحات الجامعية:

أ- مذكرات الماجستير:

- 43- أسامة عمامرة، دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة - دراسة استطلاعية لأراء المهنيين و الأكاديميين-، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة، 2016.
- 44- أسامة محمد يوسف هرش، أثر تطبيق القيمة العادلة في جودة الأرباح، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2017.
- 45- أماني أحمد علي محمد، المحاسبة عن القيمة العادلة و أثرها على نوعية المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، السودان، 2017.
- 46- باسل فهد عبد الرحمن قشلان، أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011.
- 47- تامر بسام جابر الأغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، مذكرة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية- غزة، فلسطين، 2013.
- 48- رياض زلاسي، إسهامات حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2012.
- 49- زيد عثمان دندون، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة معلومات القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية (دراسة ميدانية)، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة الزرقاء، الأردن، 2015.
- 50- فضل كمال سالم، مدى أهمية القياس المحاسبي عن تكلفة الموارد البشرية وأثره على إتخاذ القرارات المالية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
- 51- مسعود بوخلفي، أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص: محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي الأغواط، 2013.
- 52- هشام شلغام، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2015.
- 53- وائل محمد عادل جقميري، أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق، سوريا، 2012.
- 54- يامن خليل الزغي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة اليرموك، سنة 2005.

ب- أطروحات الدكتوراه:

- 55- آدم حديدي، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الابلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015.

- 56- أسماء زغادنية، إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية - دراسة عينية من البنوك التجارية -، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة محمد الشريف مساعديه، سوق أهراس، 2019.
- 57- إسماعيل سبيتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول -، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2016.
- 58- إيمان طاطا، أثر العوامل البيئية على التطور المحاسبي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2017.
- 59- بوحفص بن أوزينة، مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة- دراسة ميدانية عينية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: دراسات مالية، جامعة غرداية، 2020.
- 60- جمال علي عطية الطرايرة، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك، العاملة في الأردن، أطروحة دكتوراه تخصص: محاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.
- 61- حمزة العربي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2013.
- 62- عبد السلام بلبالي، أثر تطبيق القيمة العادلة على تقييم الأصول المالية -دراسة تطبيقية على سوق المالي السعودي مع الإشارة لبورصة الجزائر للفترة (2014-2017)-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية تخصص: نقود ومالية، جامعة أدرار، 2019.
- 63- عياد السعدي، تقييم الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة - دراسة على عينة من المحاسبين و محافظي الحسابات-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة البليدة 02، 2019.
- 64- فاطمة الزهراء بومعراف، أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على إتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة، سطيف-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2019.
- 65- فلة حمدي، إستخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الكوايل بسكرة-، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.
- 66- لخضر سي محمد، أسس وقواعد التقييم المحاسبي - دراسة تحليلية نقدية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: محاسبة، جامعة باتنة، 2017.
- 67- محمد السعيد سعيداني، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة و أثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على إتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: علوم التسيير، جامعة غرداية، 2018.

- 68- مريم بالأطرش، أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الاستثمار في الأوراق المالية-دراسة مقارنة بين مجموعة بين الدول (فرنسا، المغرب، تونس، الجزائر) خلال الفترة (2000-2015)، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة ورقلة، 2017.
- 69- مريم باي، أثر القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية - دراسة ميداني تحليلية بشركة توزيع الكهرباء و الغاز للشرق-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2018.
- 70- مصطفى عوادي، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر، 2014.
- 71- نصر الدين حامد أحمد النور، معايير التقارير المالية الدولية ودورها في جودة المعلومات المحاسبية في السودان (دراسة ميدانية على عينة من شركات المساهمة العامة في السودان)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة والتمويل، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2017.
- 72- نعيمة مخلوفي، مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص: مالية ومحاسبة، جامعة الجزائر 03، 2015.

• الندوات والمنتقيات:

- 73- أحسين عثمان، سعاد شعابنية، النظام المالي المحاسبي كأحد أهم متطلبات حوكمة الشركات وأثره على بورصة الجزائر، الملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
- 74- حدة فروحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي - عرض تحليلي لتجربة دولة الصين -، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
- 75- حيدر علوان كاظم الشمري، دور المعلومات المحاسبية في صنع قرارات تسعير عقود المداولات، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 أبريل 2009.
- 76- 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.
- 77- عبد الرزاق خليل، نعيمة عبدي، فرض الإيجار في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي الجديد، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية (تجارب وتطبيقات وأفاق)، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي الوادي، الجزائر، 17-18 جانفي 2010.
- 78- ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين)، المؤتمر الدولي التاسع: الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة الزرقاء - الأردن، 24-25 أبريل 2013.

قائمة المراجع الأجنبية

- 1- Acheampong, Akenten, Agyemang, **Fair Value Accounting: Implementation Challenges Facing Small and Medium-Sized Entities in the Agricultural Sector**, International Journal of Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 4, 2018.
- 2- Adela Deacon et Anuta Buiga, **Analysis if the Convergence Degree Between the Accounting an the Valuation Standard Concerning Fair Value**, Journal of Property Investment & Finance, Vol.28, No5,2010.
- 3- Ahmad N. Obaidat, **Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan**, International Management Review, Vol. 3 No. 2, 2007.
- 4- Alfred Stettler, Réda Gharbi, **Les Cadres Conceptuels et Les Méthodes d'évaluation Pratique Comptable**, Expet –Comptable, Suisse.
- 5- Ashford C. Chea, **The Value Accounting its Impact on Financial Reporting and How it Can be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements**, Journal of Busines and Social Science, Vol.2, N 20, USA, Novembre 2011.
- 6- Badreddine HAMDI, Houda ELABIDI, **L'information Comptable en Juste Valeur : Quelle Utilite Pour les Investisseurs**, La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg, France, version 1, 23 Feb 2010.
- 7- Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables, **Comment réaliser le diagnostic qualité d'un service comptable**, Observatoire de la Qualité Comptable, GT018 Rev, Novembre 2002, Paris.
- 8- Discussion Paper, International Accounting Standards, November 2005.
- 9- Elalia Tahri, **Enjeux D'utilite De La Juste Valeur : Application Aux Entreprises Publiques Algeriennes**, Revue Nouvelle Economie 45 N°:11 -Vol 02-2014.
- 10- Ernst & Young LLP, **Summary of FASB Statement No. 157, Fair Value Measurements**, October 2006.
- 11- Financial Accounting Standard Board, **Qualitative characteristics of accounting Information**, SFAC No2, May 1980.
- 12- Financial Accounting Standards Board (FASB), **Statement of Financial Accounting Standards No. 157, Fair Value Measurements**, Norwalk, Connecticut, 2006.
- 13- Financial Accounting Standards Board, **Statement of Financial Accounting Standards No. 107, Disclosures about Fair Value of Financial Instruments**, December 1991.
- 14- Hans B. Christensen, Valeri Nikolaev, **Who uses fair value accounting for non-financial assets after IFRS adoption ?**, The University of Chicago Booth School of Business, Working Paper No. 09-12, February 2009.
- 15- IFRS Foundation, **Norme internationale d'information financière 13, Évaluation de la juste valeur**, Janvier 2013.
- 16- International Accounting Standards Board, **International Accounting Standard 16: Accounting for Property, Plant and Equipment**, London, United Kingdom, 1982.
- 17- International Accounting Standards Board, **International Financial Reporting Standard 13 (IFRS13): Fair Value Measurement**, Paragraph 09, 2011.

- 18- International Accounting Standards Board, **The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010**, P.18, document available on the link: <https://dart.deloitte.com/resource/1/7036afd8-3f7e-11e6-95db-2d5b01548a21>, Date of view: 15/02/2019.
- 19- John. M, Neel Foster, **Measuring Fair Value**, Understanding the Issues FASB, Volume 3, Series 1, 2001.
- 20- Olfa Riahi, Walid Khoufi, **Effect of fair value accounting on the company's reputation**, International Journal of Accounting and Economics Studies, 4 (1), 2016.
- 21- Pei-Hui Hsu, Youan (Robert) Lin, **Fair value accounting and earning management**, Eurasian Journal of Business and Management, 4(2), 2016.
- 22- Robert Obert, **Le Nouveau cadre conceptuel de L'IASB**, Revue Française de comptabilité, N°439, Janvier 2011.
- 23- Sanders Shaffer, **Fair Value Accounting: Villain or Innocent Victim Exploring the Links between Fair Value Accounting, Bank Regulatory Capital and the Recent Financial Crisis**, Working Paper No. QAU10-01, 2010.
- 24- Shanklin et Al, **A Retrospective View Of The Ifrs Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial**, Journal Of Business & Economics Recherche, Vol.9, No3, March 2011.
- 25- Slavko Šodan, **The impact of fair value accounting on earnings quality in eastern, European countries**, Procedia Economics and Finance, University of Split / Faculty of Economics, Croatia, 2015.
- 26- Smail OULD AMER, **La Normalisation Comptable en Algérie : Présentation du nouveau système comptable et financier**, Revue des Sciences Économiques et de Gestion, N°10, 2010.
- 27- Sophi Giodqno-spring, Isabelle Martinez, Oliver Vidal, **Cout Historique VS Juste Valeurs Pour Mesurer le Résultat Comptable les Argument Compares des Professionnels du Chiffre**, Comptabilité-contrôle-audit, Tome 21, Volume3, 2015.
- 28- Volha Shamkuts, **Fair value accounting**, Bs. thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010.

الملاحق

ملحق رقم (01):

إستمارة إستمارة.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة قاصدي مرباح - ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

إستمارة استبيان

في إطار التحضير لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث (LMD) في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص محاسبة وجباية، الموسومة بعنوان:

"محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية"

- دراسة ميدانية لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر-

سيدي، سيدي:

نرجو من سيادتكم المشاركة والمساهمة في إثراء موضوع بحثنا، من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الأسئلة الموجودة بهذه الإستمارة، وهذا سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين بالميدان و المتعلق بمهنة المحاسبة سواء كنتم مهن حرة أو محاسبين في مؤسسات سواء كانت عمومية أو خاصة . ونظرا لأهمية هذه الدراسة في توضيح وتحليل موضوع البحث أو لما سيترتب عليها من إجابة التساؤلات المطروحة، نعتقد بأنكم سوف تولون كل الإهتمام والجدية في الإجابة على هذه الأسئلة، كما نعلمكم أن معلوماتكم لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي وإثراء موضوع البحث. ونشكركم مسبقا على مساعدتكم لنا في إتمام هذه الدراسة.

تحت إشراف الأستاذ الدكتور:

عبد الله مايو

من إعداد المترشح:

علي بوزيت

بريد إلكتروني: ali.bouzit1991@gmail.com

أولاً: معلومات عامة متعلقة بعينة الدراسة

1. المؤهل العلمي: ليسانس ماجستير دكتوراه أخرى أذكرها...
2. نوع المهنة الحالية التي تشغلها: محاسب معتمد محافظ حسابات خبير محاسبي محاسب أخرى أذكرها...
3. الأقدمية (الخبرة المهنية): أقل من 5 سنوات 5-10 سنوات أكثر من 10 سنوات

ثانياً: محاور الدراسة

المحور الأول: واقع استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
01	ساهم اعتماد المشرع الجزائري لأسلوب القيمة العادلة في دعم ممارسات القياس المحاسبي			
02	يوجد فهم لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة			
03	تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم حسابات الأصول والخصوم المالية			
04	تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم الأصول المادية والمعنوية			
05	تقوم المؤسسات الجزائرية بإدراج وتقييم الخصوم غير المالية وفق أسلوب القيمة العادلة			
06	يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة			
07	تقوم المؤسسة باستخدام الأسعار السوقية المعلن عنها عند عملية القياس المحاسبي			
08	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة			

المحور الثاني: العوامل الداخلية المحددة في استخدام القيمة العادلة

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
01	يؤثر مستوى فهم معدي القوائم المالية لأسلوب القيمة العادلة على نتائج القياس المحاسبي			
02	يفضل معدي القوائم المالية استخدام التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة لسهولة استخدامها			
03	تؤثر نوعية البرامج المحاسبية المستخدمة في الجزائر على استخدام أسلوب القيمة العادلة			
04	يفضل متخذو القرار في المؤسسات عدم استخدام القيمة العادلة نظراً لتكاليفها المالية			
05	يؤثر مستوى الكوادر البشرية للمؤسسات الجزائرية على فهم وتطبيق أسلوب القيمة العادلة			
06	يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي على نجاح عملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة			
07	عدم وجود أدلة إثبات عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي مما لا يعزز من موثوقيتها مقارنة بالتكلفة التاريخية.			
08	يؤثر التزام معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة			

المحور الثالث: العوامل الخارجية المحددة في استخدام القيمة العادلة

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
01	البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.			
02	البيئة المحاسبية المحلية غير مهيأة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IAS، IFRS.			
03	تتغير قيمة العناصر في الأسواق المتقلبة بشكل متكرر، وهذا يؤدي لحدوث تغييرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها، مما يصعب على المستثمرين القيام بتقييم الشركة بطريقة دقيقة			
04	الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل استخدامها.			
05	عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي أثر على التفاضل بين طرق القياس			

			المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة)
06			عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لاستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية
07			نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة
08			عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح
09			القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم تؤهل لاستخدام القيمة العادلة.

المحور الرابع: صعوبات و معوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيان	غير موافق	محايد	موافق
01	غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاط البورصة يصعب من استخدام القيمة العادلة.			
02	صعوبة تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الموازية في البيئة المحاسبية الجزائرية.			
03	زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس.			
04	عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة.			
05	ثقة المشرع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة			
06	غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة العادلة.			
07	ضعف الأنظمة وتوجهات مهنية والتكوينات تبين كيفية تطبيق القيمة العادلة.			
08	ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لسهولة استخدامها القياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة.			
09	يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال.			

أي إضافة تراها مهمة في الموضوع:

.....

.....

.....

.....

.....

شكرا جزيلاً لكم



ملحق رقم (02):

مخرجات البرنامج الإحصائي

.SPSS.22

RELIABILITY

```

/VARIABLES=S1Q1 S1Q2 S1Q3 S1Q4 S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8 S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4 S2Q5 S2Q6 S2Q7 S2Q8
S3Q1
S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6 S3Q7 S3Q8 S3Q9 S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4 S4Q5 S4Q6 S4Q7 S4Q8 S4Q9
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.

```

Fiabilité

Remarques

19-MAY-2021 19:00:48	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\spss\ALI BOUZIT.sav	Données	Entrée
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
	Entrée de la matrice	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.	Observations utilisées	
RELIABILITY /VARIABLES=S1Q1 S1Q2 S1Q3 S1Q4 S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8 S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4 S2Q5 S2Q6 S2Q7 S2Q8 S3Q1 S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6 S3Q7 S3Q8 S3Q9 S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4 S4Q5 S4Q6 S4Q7 S4Q8 S4Q9 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.	Syntaxe	
00:00:00.00	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.01	Temps écoulé	

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

%	N	
100,0	106	Valide
0,0	0	Exclue ^a
100,0	106	Total

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Nombre d'éléments	Alpha de Cronbach
34	0,780

FREQUENCIES VARIABLES=Qualification Profession expérience

/NTILES=4

/STATISTICS=MEAN

/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Remarques

19-MAY-2021 18:34:05	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\spss\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes

Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.	Observations utilisées	
FREQUENCIES VARIABLES=Qualification Profession expérience /NTILES=4 /STATISTICS=MEAN /ORDER=ANALYSIS.	Syntaxe	
00:00:00.00	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.02	Temps écoulé	

Table de fréquences

المؤهل العلمي

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
17,0	17,0	17,0	18	ليسانس	Valide
68,9	51,9	51,9	55	ماستر	
75,5	6,6	6,6	7	ماجستير	
97,2	21,7	21,7	23	دكتوراه	
100,0	2,8	2,8	3	أخرى	
	100,0	100,0	106	Total	

المهنة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
30,2	30,2	30,2	32	محاسب معتمد	Valide
46,2	16,0	16,0	17	محافظ حسابات	
56,6	10,4	10,4	11	خبير محاسبي	
100,0	43,4	43,4	46	إطار مالي ومحاسبي بمؤسسة إقتصادية	
	100,0	100,0	106	Total	

الخبرة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
31,1	31,1	31,1	33	أقل من 5 سنوات	Valide
70,8	39,6	39,6	42	سنوات 5-10	
100,0	29,2	29,2	31	أكثر من 10 سنوات	
	100,0	100,0	106	Total	

FREQUENCIES VARIABLES=S1Q1
S1Q2 S1Q3 S1Q4 S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8
S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4 S2Q5 S2Q6 S2Q7
S2Q8 S3Q1 S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6
S3Q7 S3Q8 S3Q9 S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4
S4Q5 S4Q6 S4Q7 S4Q8 S4Q9
/ORDER=ANALYSIS.

Fréquences

Remarques

19-MAY-2021 19:08:52	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت spss\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu de données1	Jeu de données actif	Entrée
<sans>	Filtre	
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Les statistiques sont basées sur toutes les observations comportant des données valides.	Observations utilisées	

FREQUENCIES VARIABLES=S1Q1 S1Q2 S1Q3
S1Q4 S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8 S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4
S2Q5 S2Q6 S2Q7
S2Q8 S3Q1 S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6 S3Q7
S3Q8 S3Q9 S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4 S4Q5 S4Q6 S4Q7
S4Q8 S4Q9
/ORDER=ANALYSIS.

Syntaxe

00:00:00.02

Temps de processeur

00:00:00.02

Temps écoulé

Ressources

Table de fréquences

ساهم اعتماد المشرع الجزائري لأسلوب القيمة العادلة في دعم ممارسات القياس المحاسبي

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
20,8	20,8	20,8	22	غير موافق	Valide
48,1	27,4	27,4	29	محايد	
100,0	51,9	51,9	55	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يوجد فهم لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
31,1	31,1	31,1	33	غير موافق	Valide
62,3	31,1	31,1	33	محايد	
100,0	37,7	37,7	40	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم حسابات الأصول والخصوم المالية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
50,0	50,0	50,0	53	غير موافق	Valide
70,8	20,8	20,8	22	محايد	
100,0	29,2	29,2	31	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم الأصول المادية والمعنوية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
40,6	40,6	40,6	43	غير موافق	Valide
62,3	21,7	21,7	23	محايد	
100,0	37,7	37,7	40	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تقوم المؤسسات الجزائرية بإدراج وتقييم الخصوم غير المالية وفق أسلوب القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
44,3	44,3	44,3	47	غير موافق	Valide
67,9	23,6	23,6	25	محايد	
100,0	32,1	32,1	34	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
25,5	25,5	25,5	27	غير موافق	Valide
47,2	21,7	21,7	23	محايد	
100,0	52,8	52,8	56	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تقوم المؤسسة باستخدام الأسعار السوقية المعلن عنها عند عملية القياس المحاسبي

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
38,7	38,7	38,7	41	غير موافق	Valide

54,7	16,0	16,0	17	محايد	
100,0	45,3	45,3	48	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
41,5	41,5	41,5	44	غير موافق	Valide
52,8	11,3	11,3	12	محايد	
100,0	47,2	47,2	50	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يؤثر مستوى فهم معدي القوائم المالية لأسلوب القيمة العادلة على نتائج القياس المحاسبي

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
9,4	9,4	9,4	10	محايد	Valide
100,0	90,6	90,6	96	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يفضل معدي القوائم المالية استخدام التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة لسهولة استخدامها

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,6	6,6	6,6	7	غير موافق	Valide
18,9	12,3	12,3	13	محايد	
100,0	81,1	81,1	86	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

تؤثر نوعية البرامج المحاسبية المستخدمة في الجزائر على أسلوب القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
10,4	10,4	10,4	11	غير موافق	Valide
23,6	13,2	13,2	14	محايد	
100,0	76,4	76,4	81	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يفضل متخذو القرار في المؤسسات عدم استخدام القيمة العادلة نظرا لتكلفتها المالية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
14,2	14,2	14,2	15	غير موافق	Valide
39,6	25,5	25,5	27	محايد	
100,0	60,4	60,4	64	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يؤثر مستوى الكوادر البشرية للمؤسسات الجزائرية على فهم وتطبيق أسلوب القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
0,9	0,9	0,9	1	غير موافق	Valide
18,9	17,9	17,9	19	محايد	
100,0	81,1	81,1	86	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي على نجاح عملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
5,7	5,7	5,7	6	غير موافق	Valide
19,8	14,2	14,2	15	محايد	
100,0	80,2	80,2	85	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

عدم وجود أدلة إثبات عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي مما لا يعزز من موثوقيتها مقارنة بالتكلفة التاريخية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
4,7	4,7	4,7	5	غير موافق	Valide

15,1	10,4	10,4	11	محايد	
100,0	84,9	84,9	90	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يؤثر التزام معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
15,1	15,1	15,1	16	غير موافق	Valide
23,6	8,5	8,5	9	محايد	
100,0	76,4	76,4	81	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,6	6,6	6,6	7	غير موافق	Valide
12,3	5,7	5,7	6	محايد	
100,0	87,7	87,7	93	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

البيئة المحاسبية المحلية غير مهيئة للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية IAS, IFRS

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
6,6	6,6	6,6	7	غير موافق	Valide
31,1	24,5	24,5	26	محايد	
100,0	68,9	68,9	73	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

ممة العناصر في الأسواق المالية، تقلبة بشكل ممتد، وتكرر، وهذا يؤدي لحدوث تغييرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها.

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
7,5	7,5	7,5	8	غير موافق	Valide
20,8	13,2	13,2	14	محايد	
100,0	79,2	79,2	84	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل استخدامها

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
8,5	8,5	8,5	9	غير موافق	Valide
20,8	12,3	12,3	13	محايد	
100,0	79,2	79,2	84	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي اثر على التفاضل بين طرق القياس المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة)

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
7,5	7,5	7,5	8	غير موافق	Valide
24,5	17,0	17,0	18	محايد	
100,0	75,5	75,5	80	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لاستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
1,9	1,9	1,9	2	غير موافق	Valide
8,5	6,6	6,6	7	محايد	
100,0	91,5	91,5	97	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
--------------------	--------------------	-------------	-----------	--	--

3,8	3,8	3,8	4	غير موافق	Valide
8,5	4,7	4,7	5	محايد	
100,0	91,5	91,5	97	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جاني القياس والإفصاح

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
9,4	9,4	9,4	10	غير موافق	
20,8	11,3	11,3	12	محايد	
100,0	79,2	79,2	84	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم تؤهل لاستخدام القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
2,8	2,8	2,8	3	غير موافق	
22,6	19,8	19,8	21	محايد	
100,0	77,4	77,4	82	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاط البورصة يصعب من استخدام القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
1,9	1,9	1,9	2	غير موافق	
5,7	3,8	3,8	4	محايد	
100,0	94,3	94,3	100	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

صعوبة تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الموازية في البيئة المحاسبية الجزائرية

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
7,5	7,5	7,5	8	غير موافق	
14,2	6,6	6,6	7	محايد	
100,0	85,8	85,8	91	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
10,4	10,4	10,4	11	غير موافق	
34,9	24,5	24,5	26	محايد	
100,0	65,1	65,1	69	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
11,3	11,3	11,3	12	غير موافق	
28,3	17,0	17,0	18	محايد	
100,0	71,7	71,7	76	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

ثقة المشرع الجباني الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		Valide
8,5	8,5	8,5	9	غير موافق	
23,6	15,1	15,1	16	محايد	
100,0	76,4	76,4	81	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة العادلة

Pourcentage	Pourcentage	Pourcentage	Fréquence
-------------	-------------	-------------	-----------

cumulé	valide				
10,4	10,4	10,4	11	غير موافق	Valide
18,9	8,5	8,5	9	محايد	
100,0	81,1	81,1	86	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

ضعف الأنظمة وتوجهات مهنية والتكوينات تبين كيفية تطبيق القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
10,4	10,4	10,4	11	غير موافق	Valide
19,8	9,4	9,4	10	محايد	
100,0	80,2	80,2	85	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لسهولة استخدامها القياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
17,0	17,0	17,0	18	غير موافق	Valide
20,8	3,8	3,8	4	محايد	
100,0	79,2	79,2	84	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال

Pourcentage cumulé	Pourcentage valide	Pourcentage	Fréquence		
8,5	8,5	8,5	9	غير موافق	Valide
17,9	9,4	9,4	10	محايد	
100,0	82,1	82,1	87	موافق	
	100,0	100,0	106	Total	

DESCRIPTIVES VARIABLES=S1Q1 S1Q2 S1Q3 S1Q4
S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8
/SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Remarques

19-MAY-2021 19:10:02	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de données1	Jeu de données actif	
< sans >	Filtre	Entrée
< sans >	Pondération	
< sans >	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Toutes les données non manquantes sont utilisées.	Observations utilisées	
DESCRIPTIVES VARIABLES=S1Q1 S1Q2 S1Q3 S1Q4 S1Q5 S1Q6 S1Q7 S1Q8 /SAVE /STATISTICS=MEAN STDDEV.	Syntaxe	
00:00:00.02	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.01	Temps écoulé	
Score Z(S1Q1) ساهم اعتماد المشرع الجزائري لأسلوب القيمة العادلة في دعم ممارسات القياس المحاسبي	StdZ01	Variables créées ou modifiées
Score Z(S1Q2) يوجد فهم لدى ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة	StdZ02	

Score Z(S1Q3) تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم حسابات الأصول والخصوم المالية	StdZ03
Score Z(S1Q4) تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم الأصول المادية والمعنوية	StdZ04
Score Z(S1Q5) تقوم المؤسسات الجزائرية بإدراج وتقييم الخصوم غير المالية وفق أسلوب القيمة العادلة	StdZ05
Score Z(S1Q6) يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة	StdZ06
Score Z(S1Q7) تقوم المؤسسة باستخدام الأسعار السوقية المعلن عنها عند عملية القياس الخاسبي	StdZ07
Score Z(S1Q8) تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة	StdZ08

Statistiques descriptives

Ecart type	Moyenne	N	
0,797	2,31	106	ساهم اعتماد المشرع الجزائري لأسلوب القيمة العادلة في دعم ممارسات القياس الخاسبي
0,831	2,07	106	يوجد فهم لدى ممارسي مهنة الخاسبية في الجزائر حول أسلوب القيمة العادلة
0,870	1,79	106	تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم حسابات الأصول والخصوم المالية
0,889	1,97	106	تعتمد المؤسسات الجزائرية على أسلوب القيمة العادلة في تقييم الأصول المادية والمعنوية
0,870	1,88	106	تقوم المؤسسات الجزائرية بإدراج وتقييم الخصوم غير المالية وفق أسلوب القيمة العادلة
0,846	2,27	106	يتم تقييم الإيرادات والأعباء المالية بالقيمة العادلة
0,918	2,07	106	تقوم المؤسسة باستخدام الأسعار السوقية المعلن عنها عند عملية القياس الخاسبي
0,944	2,06	106	تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المعالجة العادلة للبيانات بالاعتماد على القيمة العادلة
		106	N valide (liste)

DESCRIPTIVES VARIABLES=S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4 S2Q5 S2Q6 S2Q7 S2Q8
/SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Remarques

19-MAY-2021 19:11:06	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\spss\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Toutes les données non manquantes sont utilisées.	Observations utilisées	
DESCRIPTIVES VARIABLES=S2Q1 S2Q2 S2Q3 S2Q4 S2Q5 S2Q6 S2Q7 S2Q8 /SAVE /STATISTICS=MEAN STDDEV.	Syntaxe	
00:00:00.02	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.02	Temps écoulé	
Score Z: يؤثر مستوى فهم معدي القوائم المالية لأسلوب القيمة العادلة على نتائج القياس الخاسبي	ZS2Q1	
Score Z: يفضل معدي القوائم المالية استخدام التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة لسهولة استخدامها	ZS2Q2	
Score Z: تؤثر نوعية البرامج الخاسبية المستخدمة في الجزائر على استخدام أسلوب القيمة العادلة	ZS2Q3	Variables créées ou modifiées
Score Z: يفضل متخذو القرار في المؤسسات عدم استخدام القيمة العادلة نظرا لتكلفتها المالية	ZS2Q4	
Score Z: يؤثر مستوى الكوادر البشرية للمؤسسات الجزائرية على فهم وتطبيق أسلوب القيمة العادلة	ZS2Q5	
Score Z: يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات الخاسبي على نجاح عملية القياس	ZS2Q6	

المحاسبي وفق القيمة العادلة	
Score Z: عدم وجود أدلة إثبات عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي مما لا يعزز من موثوقيتها مقارنة بالتكلفة التاريخية	ZS2Q7
Score Z: يؤثر التزام معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة	ZS2Q8

Statistiques descriptives

Ecart type	Moyenne	N	
0,294	2,91	106	يؤثر مستوى فهم معدّي القوائم المالية لأسلوب القيمة العادلة على نتائج القياس المحاسبي
0,570	2,75	106	يفضل معدّي القوائم المالية استخدام التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة لسهولة استخدامها
0,660	2,66	106	تؤثر نوعية البرامج المحاسبية المستخدمة في الجزائر على أسلوب القيمة العادلة
0,733	2,46	106	يفضل متخذو القرار في المؤسسات عدم استخدام القيمة العادلة نظرا لتكاليدها المالية
0,424	2,80	106	يؤثر مستوى الكوادر البشرية للمؤسسات الجزائرية على فهم وتطبيق أسلوب القيمة العادلة
0,553	2,75	106	يؤثر مستوى تدفق المعلومات في نظام المعلومات المحاسبي على نجاح عملية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة
0,506	2,80	106	عدم وجود أدلة إثبات عند استخدام القيمة العادلة في عملية القياس المحاسبي مما لا يعزز من موثوقيتها مقارنة بالتكلفة التاريخية
0,738	2,61	106	يؤثر التزام معدو القوائم المالية بأخلاقيات مهنة المحاسبة على نتائج القياس المحاسبي وفق أسلوب القيمة العادلة

N valide (liste)

DESCRIPTIVES VARIABLES=S3Q1 S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6 S3Q7 S3Q8 S3Q9
/SAVE

/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives Remarques

19-MAY-2021 19:11:46		Sortie obtenue
		Commentaires
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\spss\ALI BOUZIT.sav		Données
Jeu de données1		Jeu de données actif
<sans>		Filtre
<sans>		Pondération
<sans>		Fichier scindé
106		N de lignes dans le fichier de travail
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.		Définition de la valeur manquante
Toutes les données non manquantes sont utilisées.		Observations utilisées
DESCRIPTIVES VARIABLES=S3Q1 S3Q2 S3Q3 S3Q4 S3Q5 S3Q6 S3Q7 S3Q8 S3Q9 /SAVE /STATISTICS=MEAN STDDEV.		Syntaxe
00:00:00.02		Temps de processeur
00:00:00.03		Temps écoulé
Score Z: البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية		ZS3Q1
Score Z: البيئة المحاسبية المحلية غير مهيبة للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية IAS ، IFRS		ZS3Q2
Score Z: تتغير قيمة العناصر في الأسواق المتقلبة بشكل مُتكرر، وهذا يؤدي لحدوث تغيرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها.		ZS3Q3
Score Z: الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل استخدامها		ZS3Q4
Score Z: عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي اثر على التفاضل بين طرق القياس المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة)		ZS3Q5
Score Z: عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لاستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية		ZS3Q6
Score Z: نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة		ZS3Q7
Score Z: عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في جانبي القياس والإفصاح		ZS3Q8
Score Z: القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم توصل لاستخدام القيمة العادلة		ZS3Q9

Statistiques descriptives

Ecart type	Moyenne	N	
0,537	2,81	106	البيئة الاقتصادية الجزائرية لا تساعد على تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

0,609	2,62	106	البيئة المحاسبية المحلية غير مهتمة للتوافق مع معايير المحاسبية الدولية IFRS ،IAS
0,598	2,72	106	تتغير قيمة العناصر في الأسواق المتقلبة بشكل مُتكرر، وهذا يؤدي لحداث تغييرات كبيرة في قيمة الشركة وأرباحها.
0,617	2,71	106	الهيئات المحاسبية لا تسعى بالشكل الكافي للإطلاع أكثر على القيمة العادلة لتسهيل استخدامها
0,610	2,68	106	عدم اهتمام مستخدمي القوائم المالية لطريقة القياس المحاسبي اثر على التفاضل بين طرق القياس المحاسبي (تكلفة تاريخية أو قيمة عادلة)
0,363	2,90	106	عدم توفر سوق كفاء لتحديد القيمة العادلة سبب في عدم الثقة لاستخدامها والإبقاء على التكلفة التاريخية
0,430	2,88	106	نوعية المحاسبة في الجزائر وارتباطها المباشر بالتشريعات الجبائية أثر على استخدام القيمة العادلة
0,635	2,70	106	عدم وجود دافعية من طرف المشرع الجزائري لتعزيز التزام المؤسسات الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة في حائلي القياس والإفصاح
0,499	2,75	106	القاعدة المحاسبية في البيئة الجزائرية لم توصل لاستخدام القيمة العادلة
		106	N valide (liste)

DESCRIPTIVES VARIABLES=S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4 S4Q5 S4Q6 S4Q7 S4Q8 S4Q9
/SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives Remarques

19-MAY-2021 19:12:22	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu de données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	
<sans>	Pondération	Entrée
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Toutes les données non manquantes sont utilisées.	Observations utilisées	
DESCRIPTIVES VARIABLES=S4Q1 S4Q2 S4Q3 S4Q4 S4Q5 S4Q6 S4Q7 S4Q8 S4Q9 /SAVE /STATISTICS=MEAN STDDEV.	Syntaxe	
00:00:00.00	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.01	Temps écoulé	
Score Z: غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاط البورصة يصعب من استخدام القيمة العادلة	ZS4Q1	
Score Z: صعوبة تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الموازية في البيئة المحاسبية الجزائرية	ZS4Q2	
Score Z: زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس	ZS4Q3	
Score Z: عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة	ZS4Q4	
Score Z: ثقة المشرع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة	ZS4Q5	Variables créées ou modifiées
Score Z: غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة العادلة	ZS4Q6	
Score Z: ضعف الأنظمة وتوجيهات مهنية والتكوينات تبين كيفية تطبيق القيمة العادلة	ZS4Q7	
Score Z: ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لتسهيل استخدامها القياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة	ZS4Q8	
Score Z: يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال	ZS4Q9	

Statistiques descriptives

Ecart type	Moyenne	N	
0,329	2,92	106	غياب أسواق نشطة في البيئة المحاسبية الجزائرية و ضعف نشاط البورصة يصعب من استخدام القيمة العادلة
0,569	2,78	106	صعوبة تحديد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق الموازية في البيئة المحاسبية الجزائرية
0,678	2,55	106	زيادة نفقات تحديد القيمة العادلة تشكل عائقا أمام اعتمادها كأساس للقياس
0,686	2,60	106	عزوف البنوك الجزائرية على طرح أسهمها في البورصة يعيق من تطبيق القيمة العادلة
0,626	2,68	106	ثقة المشرع الجبائي الجزائري بالتكلفة التاريخية وعدم تعديل القوانين بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة
0,647	2,71	106	غياب القوانين والتشريعات التي تساهم في ضبط أخلاقيات الإدارة للتعامل مع محاسبة القيمة العادلة
0,650	2,70	106	ضعف الأنظمة وتوجيهات مهنية والتكوينات تبين كيفية تطبيق القيمة العادلة
0,762	2,62	106	ثقة المهنيين على التكلفة التاريخية لتسهيل استخدامها القياس المحاسبي بدلا من القيمة العادلة
0,606	2,74	106	يوجد غموض واختلاف واسع عند التقييم بالقيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق المال
		106	N valide (liste)

DESCRIPTIVES VARIABLES=S1 S2 S3 S4
 /SAVE
 /STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Remarques

19-MAY-2021 23:17:29	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت spss\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Toutes les données non manquantes sont utilisées.	Observations utilisées	
DESCRIPTIVES VARIABLES=S1 S2 S3 S4 /SAVE /STATISTICS=MEAN STDDEV.	Syntaxe	
00:00:00.00	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.01	Temps écoulé	
Score Z(S1)	ZS1	Variables créées ou modifiées
Score Z(S2)	ZS2	
Score Z(S3)	ZS3	
Score Z(S4)	ZS4	

Statistiques descriptives

Ecart type	Moyenne	N	
0,575	2,05	106	S1
0,317	2,72	106	S2
0,261	2,75	106	S3
0,426	2,70	106	S4
		106	N valide (liste)

T-TEST

/TESTVAL=0

/MISSING=ANALYSIS

/VARIABLES=S1 S2 S3 S4

/CRITERIA=CI(.95).

Test T

Remarques

19-MAY-2021 22:43:20	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت spss\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.	Observations utilisées	
T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=S1 S2 S3 S4 /CRITERIA=CI(.95).	Syntaxe	
00:00:00.02	Temps de processeur	Ressources

Statistiques sur échantillon uniques

Moyenne	erreur standard	Ecart type	Moyenne	N
0,056		0,575	2,05	106 S1
0,031		0,317	2,72	106 S2
0,025		0,261	2,75	106 S3
0,041		0,426	2,70	106 S4

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 0

Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	t
Supérieur	Inférieur				
2,16	1,94	2,052	0,000	105	36,740 S1
2,78	2,66	2,717	0,000	105	88,288 S2
2,80	2,70	2,751	0,000	105	##### S3
2,78	2,62	2,700	0,000	105	65,325 S4

T-TEST
/TESTVAL=1
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=S1 S2 S3 S4
/CRITERIA=CI(.95).

**Test T
Remarques**

19-MAY-2021 22:43:27

	Sortie obtenue
	Commentaires
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت spss\ALI BOUZIT.sav	Données
Jeu de données1	Jeu de données actif
<sans>	Filtre
<sans>	Pondération
<sans>	Fichier scindé
106	N de lignes dans le fichier de travail
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante
Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.	Observations utilisées
T-TEST /TESTVAL=1 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=S1 S2 S3 S4 /CRITERIA=CI(.95).	Syntaxe
00:00:00.02	Temps de processeur
00:00:00.01	Temps écoulé

Entrée

Gestion des valeurs manquantes

Syntaxe

Ressources

Statistiques sur échantillon uniques

Moyenne	erreur standard	Ecart type	Moyenne	N
0,056		0,575	2,05	106 S1
0,031		0,317	2,72	106 S2
0,025		0,261	2,75	106 S3
0,041		0,426	2,70	106 S4

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 1

Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	t
Supérieur	Inférieur				
1,16	0,94	1,052	0,000	105	18,835 S1
1,78	1,66	1,717	0,000	105	55,793 S2
1,80	1,70	1,751	0,000	105	69,038 S3
1,78	1,62	1,700	0,000	105	41,132 S4

T-TEST
/TESTVAL=2

/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=S1 S2 S3 S4
/CRITERIA=CI(.95).

Test T Remarques

19-MAY-2021 22:43:35	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune variable de l'analyse.	Observations utilisées	
T-TEST /TESTVAL=2 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=S1 S2 S3 S4 /CRITERIA=CI(.95).	Syntaxe	
00:00:00.03	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.02	Temps écoulé	

Statistiques sur échantillon uniques

Moyenne	erreur standard	Ecart type	Moyenne	N
0,056		0,575	2,05	106 S1
0,031		0,317	2,72	106 S2
0,025		0,261	2,75	106 S3
0,041		0,426	2,70	106 S4

Test sur échantillon unique

Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	t	
Supérieur	Inférieur					
0,16	-0,06	0,052	0,355	105	0,929	S1
0,78	0,66	0,717	0,000	105	23,298	S2
0,80	0,70	0,751	0,000	105	29,599	S3
0,78	0,62	0,700	0,000	105	16,940	S4

T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=S1 S2 S3 S4
/CRITERIA=CI(.95).

Test T Remarques

19-MAY-2021 22:43:41	Sortie obtenue	
	Commentaires	
C:\Users\ZAKIDJ\Desktop\علي بوزيت علي\ALI BOUZIT.sav	Données	
Jeu_de_données1	Jeu de données actif	
<sans>	Filtre	Entrée
<sans>	Pondération	
<sans>	Fichier scindé	
106	N de lignes dans le fichier de travail	
Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.	Définition de la valeur manquante	Gestion des valeurs manquantes
Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors plage pour aucune	Observations utilisées	

variable de l'analyse. T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=S1 S2 S3 S4 /CRITERIA=CI(.95).	Syntaxe	
00:00:00.02	Temps de processeur	Ressources
00:00:00.01	Temps écoulé	

Statistiques sur échantillon uniques

Moyenne	erreur standard	Ecart type	Moyenne	N
0,056		0,575	2,05	106 S1
0,031		0,317	2,72	106 S2
0,025		0,261	2,75	106 S3
0,041		0,426	2,70	106 S4

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 3

Intervalle de confiance de la différence à 95 %		Différence moyenne	Sig. (bilatéral)	ddl	t
Supérieur	Inférieur				
-0,84	-1,06	-0,948	0,000	105	##### S1
-0,22	-0,34	-0,283	0,000	105	-9,197 S2
-0,20	-0,30	-0,249	0,000	105	-9,839 S3
-0,22	-0,38	-0,300	0,000	105	-7,253 S4

ملحق رقم (03):

قائمة موكمة الأختصاصات

1) قائمة المحكمين من الأساتذة الجامعيين

المؤسسة الجامعية	الأستاذ
جامعة ورقلة	عبد الله مايو
جامعة ورقلة	بدر الزمان حرقاني
جامعة ورقلة	آمال مهاورة
جامعة غرداية	بوحفص روائي
جامعة ورقلة	نور الدين بعيليش
جامعة ورقلة	محمد العربي قزون
جامعة ورقلة	مسعود كسكس

2) قائمة المحكمين من المهنيين

المهنة وعنوان الإقامة	الأستاذ
محافظ حسابات / محاسب معتمد، ورقلة عضو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بالجلس الوطني للمحاسبة	عبد الرزاق بن داود
محافظ حسابات / محاسب معتمد، ورقلة	عبد الرحمن سايس



الصفحة	البيان
I	الإهداء والشكر.....
III	ملخص الدراسة.....
VII	قائمة المحتويات.....
X	قائمة الجداول.....
XII	قائمة الأشكال.....
XIV	قائمة الملاحق.....
XVI	قائمة الاختصارات والرموز.....
أ	المقدمة.....
43-01	الخط الاول : مدخل للقياس المحاسبي على ضوء القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
02	مدخل
03	المبحث الأول: التاصيل النظري للقياس المحاسبي
03	المطلب الأول: مفهوم وأهمية القياس المحاسبي.....
03	الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي.....
04	الفرع الثاني: أهمية القياس المحاسبي.....
04	المطلب الثاني: مضمون وشروط القياس المحاسبي.....
04	الفرع الأول: مضمون القياس المحاسبي.....
05	الفرع الثاني: شروط القياس المحاسبي.....
06	المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي.....
06	الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي.....
06	الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي.....
08	المطلب الرابع: أساليب وخطوات عملية القياس المحاسبي.....
08	الفرع الأول: أساليب القياس المحاسبي.....
08	الفرع الثاني: أركان القياس المحاسبي.....
10	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي للتكلفة التاريخية
10	المطلب الأول: مدخل للتكلفة التاريخية.....
10	الفرع الأول: مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية.....
11	الفرع الثاني: مبررات إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
12	المطلب الثاني: أثر التكلفة التاريخية على خاصية الموثوقية والملاءمة.....

13	المطلب الثالث: مزايا وعيوب إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
13	الفرع الأول: مزايا إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
14	الفرع الثاني: عيوب إستخدام مبدأ التكلفة التاريخية.....
15	المبحث الثالث: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة
15	المطلب الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة وأهميتها في الفكر المحاسبي.....
15	الفرع الأول: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة.....
16	الفرع الثاني: أهمية القيمة العادلة في الفكر المحاسبي.....
17	المطلب الثاني: القيمة العادلة (المفهوم، الأهداف، المداخل).....
17	الفرع الأول: مفهوم وأهداف القيمة العادلة.....
22	الفرع الثاني: مداخل القيمة العادلة.....
24	المطلب الثالث: محددات ومزايا وعيوب إستخدام القيمة العادلة.....
24	الفرع الأول: محددات ومزايا إستخدام القيمة العادلة.....
25	الفرع الثاني: عيوب إستخدام القيمة العادلة.....
26	المطلب الرابع: القيمة العادلة وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.....
26	الفرع الأول: مفهوم وخصائص جودة المعلومة المحاسبية.....
31	الفرع الثاني: إنعكاس تطبيق القيمة العادلة على جودة المعلومة المحاسبية.....
34	المبحث الرابع: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
34	المطلب الأول: تحليل البيئة المحاسبية الجزائرية.....
34	الفرع الأول: البيئة الاقتصادية والقانونية.....
35	الفرع الثاني: البيئة المهنية والثقافية.....
37	المطلب الثاني: القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF).....
37	الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي (SCF).....
38	الفرع الثاني: التقييم في النظام المحاسبي المالي الجزائري وفق القيمة العادلة.....
43	خلاصة
78-44	الفصل الثاني: الدراسات السابقة للقياس المحاسبي والقياس العادل
45	مدخل
46	المبحث الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية
46	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
58	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
64	المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة
64	المطلب الأول: أوجه التشابه بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.....

66المطلب الثاني: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة.

78خلاصة.

107-79

الفصل الثالث: تقييم محددات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي في الجزائر

80مدخل

81المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المستخدمة في الدراسة الميدانية

81المطلب الأول: الطرق والأدوات المستخدمة.

81الفرع الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

81الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة الميدانية.

82الفرع الثالث: مراحل ومحتوى الاستبيان.

85الفرع الرابع: الأدوات المستخدمة.

86الفرع الخامس: البرامج والأساليب المستخدمة.

86المطلب الثاني: صدق وثبات الأداة (الإستبيان).

86الفرع الأول: صدق الأداة.

87الفرع الثاني: ثبات أداة الدراسة.

88المبحث الثاني: عرض النتائج ومناقشتها

88المطلب الأول: عرض وتحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة.

88الفرع الأول: توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي (الشهادة).

89الفرع الثاني: توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة.

89الفرع الثالث: توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية.

90المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة الإستبائية (آراء عينة الدراسة).

90الفرع الأول: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الأول.

93الفرع الثاني: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الثاني.

96الفرع الثالث: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الثالث.

100الفرع الرابع: عرض وتحليل آراء العينة حول المحور الرابع.

103الفرع الخامس: ملخص إتجاهات الإجابة على محاور الدراسة.

105المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

107خلاصة.

108الخاتمة.

113قائمة المصادر والمراجع.

122	الملاحق
144	الفهرس



المترشح علي بوزيت

حي بني ثور ورقلة – الجزائر

Ali.Bouzit1991@gmail.com

الهاتف: 0662011327.