جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير

فرع علوم تجارية ، تخصص المحاسبة المالية

بعنوان :

واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

– دراسة ميدانية ؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–

من إعداد الطالب: فارس بن يدير

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ : 03 نوفمبر 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ محمد الجموعي قريشي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **رئيسا**
د/ محمد زرقون	(أستاذ محاضر " أ "، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مشرفا**
أ.د/ عبد الغني دادن	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**
أ.د/ هواري سويسي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**

السنة الجامعية : 2015/2014

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة –

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماجستير

فرع علوم تجارية ، تخصص المحاسبة المالية

بعنوان :

واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

– دراسة ميدانية ؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–

من إعداد الطالب: فارس بن يدير

نوقشت وأنجزت علنا بتاريخ : 03 نوفمبر 2015

أمام اللجنة المكونة من السادة :

أ.د/ محمد الجموعي قريشي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **رئيسا**
د/ محمد زرقون	(أستاذ محاضر " أ "، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مشرفا**
أ.د/ عبد الغني دادن	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**
أ.د/ هواري سويسي	(أستاذ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) **مناقشا**

السنة الجامعية : 2015/2014

الإهداء

لك الحمد يا ربي كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك، والصلاة والسلام على من أتممت به الرسالة وأيدته بالشفاعة محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

إلى من تعجز الكلمات أن توفي في حقهم

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء، إلى من حاكت سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها

إلى من عبدت لي طريق النجاح بدعواتها ..... **أمي العزيزة** الغالية حفظها الله وأطال في عمرها.

إلى من علمني أن ارتقي سلم الحياة بحكمة وصبر، وجعل مشواري العلمي ممكنا

إلى من شقي وسعى من اجل أن انعم بالراحة ..... **أبي العزيز** الغالي حفظه الله وأطال في عمره.

إلى. . .

الشموع التي أضاءت لي مشواري **إخوتي** الأعزاء والى نور عيني أخي الصغير **آدم**

إلى. . .

إلي جميع **الأقارب** و **الأصدقاء** و **الأحباء**

إلى. . .

إلى كل من جمعني بهم صحبة الدراسة إلى من يعرفني من قريب أو بعيد

إلى كل من علمني حرفا **أساتذتي** الكرام حفظكم الله و رعاكم .

إلى. . .

كل غيور على دينه ووطنه

إليكم جميعاً أهدي ثمرة جهدي.

بن يدير فارس

الشكر

الحمد لله الذي منى علي بالوصول إلى هذه المنزلة التي ما كنت لأبلغها إلا بفضله فالحمد لله عز وجل الذي ألهمني الصبر والثبات ومدني بالقوة والعزم على مواصلة مشواري الدراسي. فله الحمد و له الشكر أولاً و دائمًا

ثم الشكر الجزيل إلى **الوالدين الكريمين** على دعمهم لي خلال مساري الدراسي وفي فترة إعدادي لهذه المذكرة.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأستاذ المشرف الدكتور **محمد زهرقون** الذي لم يبخل علينا بتوجيهاته ونصائحه القيمة، حول الموضوع، وأرائه السديدة التي كانت عونا لي في إتمام هذا البحث.

كما لا يفوتني أن أتقدم بالشكر **لأعضاء اللجنة المناقشة** على ما سوف يقدمونه من التوجيهات والتصويبات.

كما أتوجه بجزيل الشكر والامتنان إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد على انجاز هذا العمل .

"عسى الله أن يوفقنا لما فيه خير لنا"

بن يدير فارس

واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

– دراسة ميدانية ؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين –

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وهذا من خلال عدة جوانب، أولا التعرف على مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة لمحاسبة القيمة العادلة ، أما ثانيا دراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة ، وعلاقة هذه الأخيرة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذا ثالثا ، ورابعا وأخيرا محاولة الإجابة على مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق القيمة العادلة.

للوصول لأهداف ونتائج الدراسة ، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية ، حيث تم صياغتها بحيث أمكن من خلالها استطلاع رأي الفئات المستهدفة بما يحقق أهداف الدراسة ، وقد اعتمدنا في تحليل بيانات الاستبيانات على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) ، و في الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وأيضا أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، بالإضافة إلى أن لتطبيق القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم، وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري.

الكلمات المفتاحية : قيمة عادلة، معايير محاسبية دولية، معلومات محاسبية، قياس محاسبي، النظام المحاسبي المالي.

The reality of the application of fair value accounting in the Algerian Environment Accounting

- A field study; category listed in the Algerian stock market economic institutions and class academics and professionals accountants -

Summary:

This study aims to identify the reality of the application of fair value in the Algerian environment accounting through several aspects. First identify the extent of the application of the Algerian economic institutions listed on the stock exchange for the accounting fair value. Second to study the importance of the adoption of Financial Accounting System (SCF) model value fair. Third the relationship of the fair value to maximize the qualitative characteristics of accounting information. Finally an attempt to answer over the provision of adequate and appropriate for the application of fair value accounting Algerian terrestrial environment.

To reach the objectives and results of the study. Questionnaire is the appropriate tool for research in the field study. By using poll to address corpus analysis to achieve the objectives of the study. We have adopted in the questionnaires Data analysis Statistical Package for Social Sciences (SPSS). And eventually to sum up that concluded The study that Algerian economic institutions listed apply the fair value model in the measurement and accounting disclosure. And also that there is an important role for the adoption of Financial Accounting System (SCF) for the fair value model to measure the accounting as well as the disclosure accounting. In addition to that for the application of the fair value of a positive impact on the quality of information accounting by maximizing the qualitative characteristics of that information and of the appropriate reliability and comparability and understandability, and also study found that there are obstacles and challenges that make the Algerian accounting environment is suitable for the application of fair value and most notably lack of readiness of the Algerian financial market.

Key words: fair value, international accounting standards, the quality characteristics of accounting information, accounting measurement, financial accounting system.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات	الصفحـــــة
الإهداء	*III*
الشكر	*IV*
ملخص	*V*
قائمة المحتويات	*VII*
قائمة الجداول	*VIII*
قائمة الأشكال البيانية	*IX*
قائمة الملاحق	*X*
مقدمة	*أ*
الفصل الأول : محاسبة القيمة العادلة	*1*
المبحث الأول : الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة	*3*
المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة	*38*
الفصل الثاني : دراسة ميدانية حول تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر	*49*
المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	*51*
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها	*56*
الخاتمة	*84*
قائمة المصادر والمراجع	*89*
الملاحق	*96*
الفهرس	*114*

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
1 _ 1	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS)	18
2 _ 1	متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)	20
3 _ 1	أسس معالجة فروقات القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	23
4 _ 1	علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	29
1 _ 2	عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة	52
2 _ 2	أقسام الاستبيان والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة	54
3 _ 2	مقياس ليكارت الثلاثي	54
4 _ 2	قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	55
5 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	57
6 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب العمر	58
7 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	58
8 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي	59
9 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	60
10 _ 2	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	60
11 _ 2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى	61
12 _ 2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية	66
13 _ 2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة	69
14 _ 2	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الرابعة	71
15 _ 2	نتائج اختبار t. test للفرضية الأولى	73
16 _ 2	نتائج اختبار t. test للفرضية الثانية	73
17 _ 2	نتائج اختبار t. test للفرضية الثالثة	74
18 _ 2	نتائج اختبار t. test للفرضية الرابعة	75

قائمة الأشكال البيانية

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
1 _ 1	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB	*25*
1 _ 2	محتويات النظام المحاسبي المالي	*32*

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	رقم الصفحة
الملحق رقم (01)	استمارة الاستبيان الخاصة بالمؤسسات المدرجة	97
الملحق رقم (02)	استمارة الاستبيان الخاصة بالأكاديميين والمهنيين	103
الملحق رقم (03)	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	109
الملحق رقم (04)	معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة	109
الملحق رقم (05)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى	109
الملحق رقم (06)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية	110
الملحق رقم (07)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة	111
الملحق رقم (08)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الرابعة	112
الملحق رقم (09)	نتائج اختبار t. test للفرضية الأولى	112
الملحق رقم (10)	نتائج اختبار t. test للفرضية الثانية	112
الملحق رقم (11)	نتائج اختبار t. test للفرضية الثالثة	113
الملحق رقم (12)	نتائج اختبار t. test للفرضية الرابعة	113

مقدمـــــــــة

1. توطئة:

يتمثل الهدف الرئيسي للمحاسبة المالية في تقديم المعلومات اللازمة والمفيدة لمستخدمي القوائم المالية (المستثمرين والدائنين) وهذا لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءا على تلك المعلومات المنشورة أو المقدمة ، واختيار الطريقة التي يعتقد أنها ستكون الأكثر مناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل هو الجدل الأساسي في الأدبيات المحاسبية فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي.

واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية ، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم ، حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل، من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية ، وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

تبنت هذه الدراسة إحدى تلك الطرق في القياس المحاسبي ، والتي دار حولها جدل كبير ، إذ فتحت آفاقا جديدة نحو إعادة النظر في الممارسات المحاسبية التي كانت سائدة إبان ظهور هذه الطريقة ، والتأمل بشكل جلي وجدي فيما إذا كانت طريقة التكلفة التاريخية التي سيطرت (ولا تزال) على العرف المحاسبي في التقييم والقياس المحاسبي ، طريقة يمكن الوثوق في المعلومات المتولدة منها ، في ظل الظروف الحالية ضمن البيئة المحيطة بالوحدة المحاسبية ، والتي تتميز بعدم الثبات ، وهذه الطريقة في التقييم هي القيمة العادلة.

اعتبر الاقتصاديون أن التسجيل وفق التكلفة التاريخية ، يعد أحد أهم مصادر المعلومات التي تكون درجة الدقة و الموثوقية فيها كبيرة ، كون أن أساس التكلفة التاريخية هو تسجيل لوقائع وأحداث اقتصادية وقعت بالفعل خلال فترة مضت ، مع افتراض ثبات قيمة النقد ، إلا أن هذا الافتراض لا يعبر عن الحقيقة وغير واقعي لأن قيمة النقد تتغير من فترة إلى أخرى ، و إن الاستمرار في تطبيق أساس التكلفة التاريخية سوف يؤدي إلى التظليل في عرض القوائم المالية.
إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل ، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك ، وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد التملك أو حدوث الحدث ، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئ ًا من الماضي ، الذي ينحرف قليلا أوكثير ً ا عن قيمته الحالية ، و من هنا بدأت انتقادات لم تنتهي للقياس بالتكلفة التاريخية، من منطلق أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم، وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة.

إضافة إلى ما سبق و نتيجة التطورات التي شاهدتها البيئة الاقتصادية والمحاسبية من تزايد حجم الأعمال وتباينها واتجاه العا لم نحو النظام العالمي الجديد (العولمة) وظهور الشركات الكبرى متعددة الجنسيات والانفتاح الاقتصادي بين الدول وحرية التعاملات التجارية والمالية، فقد أدى ذلك كله إلى وجود ضغوطات على مهنة المحاسبة تلزمها على إعادة النظر فيما يخص القياس وفق التكلفة التاريخية.

ونتيجة لتلك الضغوطات بدأ التوجه نحو تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمطلب أساسي في إثبات معالجة الأحداث والعمليات المالية كي تكون أكثر دقة وأقرب إلى الواقع الفعليوفقاً للظروف السائدة، بما يحقق كفاءة وموثوقية البيانات المالية المنشورة، الأمر الذي حدا بالجهات المهنية المتخصصة إلى إصدار معايير محاسبية تلبي الاحتياجات المستمرة التي تتزامن مع التطور الكبير على الصعيد المالي الدولي والتي شكلت في مضمونها محاسبة القيمة العادلة.

لم تكن الدولة الجزائرية بمعزل عن هذه التطورات فعملت هذه الأخيرة على مواكبة التغيرات المتسارعة في بيئة المحاسبة والمضي قدما للنهوض باقتصادها من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها، والتي مست عدة جوانب ومن بينها إقرار النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به والذي جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975. والنظام المحاسبي المالي بدوره تبنى مفهوم القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق لذلك أصبح لابد من تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها في المخطط المحاسبي الوطني في تلك الفترة من الزمن.

2. طرح الإشكالية:

إن رغبة الجزائر في الوصول إلى اقتصاد تنافسي وتوفير بيئة أعمال ملائمة وأكثر جذبا للاستثمار على المستوى المحلي وخاصة على المستوى الدولي، دفعها إلى تطبيق مختلف التدابير والإصلاحات من بينها تغيير النظام المحاسبي من المخطط المحاسبي الوطني **PCN** إلى النظام المحاسبي المالي **SCF**، وتعتبر القيمة العادلة من أبرز ما جاء بها هذا النظام كأحد نماذج القياس تضاف لتكلفة التاريخية، ونظرا لما يتميز به القياس والإفصاح المحاسبي عن معلومات القيمة العادلة من متطلبات قياس وإفصاح مختلفة على عكس القياس والإفصاح وفقا للتكلفة التاريخية التي اعتادها المحاسبون، فيظهر التحدي بالنسبة للمؤسسات الجزائرية في تعدد العوامل المؤثرة على القيمة العادلة، ففي حالة وجود سوق نشطة يعتمد عليها يمكن تحديد القيمة العادلة (الحقيقية) للأصل المراد تقييمه، أما في حالة عدم وجود سوق نشطة فيلجا المحاسب إلى الافتراضات والاجتهادات الشخصية مما يطرح التساؤل حول موثوقية وملائمة الإبلاغ المالي الذي سيصدر وفق هذه الأسس.

ومن هنا برزت مشكلة الدراسة والتي تتلخص وبشكل أساسي في الإجابة عن التساؤل الرئيسي الآتي:

" ما هو واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، و ما أثر تطبيقها على جودة القوائم المالية ؟ "

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية ؟
2. ما مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (**SCF**) لنموذج القيمة العادلة ؟
3. هل هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟
4. هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة ؟

3. فرضيات الدراسة:

لقد تم إعداد الفرضيات بما يتناسب مع أهداف البحث ، وبشكل يمكن من خلاله قياس آراء الفئة المستهدفة في عينة البحث فيما يتعلق بأبعاد تم اختيارها لتكون قياسا لأهمية القيمة العادلة لديهم .وهذه الفرضيات هي:

1. تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة.
2. يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (**SCF**) .
3. توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
4. يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

4. مبررات اختيار الموضوع:

إن الرغبة في إنجاز أي عمل له أسباب معينة، فاختيارنا لهذا الموضوع يعود إلى:

- تخصص الباحث في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع،
- الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة مواضيع القيمة العادلة والمعايير المحاسبية الدولية،
- الأهمية التي يكتسيها الموضوع حيث يعتبر من أهم المواضيع الحديثة، وهذا يظهر في التحول التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي،
- محاولة إثراء الدراسة حول الموضو ع بعد تبني النظام المحاسبي المالي في الجزائر لمفهوم القيمة العادلة، الأمر الذي يدعونا إلى دراسة واقع ومشاكل تطبيق هذا المفهوم في البيئة المحاسبية الجزائرية.

5. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على التساؤلات الواردة بصفة أساسية في الإشكالية واختبار الفرضيات المتبناة، بالإضافة إلى ذلك :

- تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية في كونها تمهد الطريق لضرورة الاستغناء عنها في القياس المحاسبي لعدم موثوقية القياس المحاسبي بعد تطبيقها،
- التعرف على مفهوم وأهداف القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها والمبررات التي دعت إلى التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة،
- التطرق إلى متطلبات القياس والإفصاح بالقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير،
- تحليل الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و علاقتها بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة،
- معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بالقيمة العادلة ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية،
- الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

6. أهمية الدراسة:

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تشكل محاولة أخرى لمعالجة موضوع حديث، فالقيمة العادلة هي احد المفاهيم المستخدمة للتعبير عن قيم الأصول المختلفة ، وهذا المفهوم لا يزال يحتاج إلى توضيح خاصة عند تطبيقه في بيئات اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة، كما تأتي أهمية الدراسة من خلال مساهمتها في التعرف على قدرة البيئة المحاسبية الجزائرية على استيعاب مفهوم القيمة العادلة ومدى تطبيق هذا المفهوم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والوقوف على إشكاليات تطبيق هذا المفهوم.

وتتجلى أهمية الدراسة في النقاط التالية:

- تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لمحاسبة القيمة العادلة كنموذج بديل للتقييم المحاسبي للعديد من الأصناف المحاسبية مثل التثبيتات المعنوية والمادية والأصول البيولوجية،
- التوجه العالمي لاستخدام محاسبة القيمة العادلة وتطبيقها في عملية القياس والإفصاح، والذي تجلى في الإصدارات الحديثة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الأمريكي وآخرها معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 13 " قياسات القيمة العادلة"،
- الأثر الناتج عن استخدام مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

7. حدود الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

الحدود المكانية: اقتصرت هذه الدراسة على آراء المديرين الماليين والمحاسبين العاملين في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية (شركة صيدال، شركة رويبة)، وكذا استقصاء آراء المهنيين (محافظي الحسابات ، محاسبون لدى المؤسسات) والأكاديميين (أساتذة جامعيين، وطلبة ما بعد التدرج) في الجامعات الجزائرية.

الحدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة خلال الفترة الواقعة ما بين شهر فيفري 2015 حتى نهاية شهر ماي من نفس السنة، وذلك بدءا من إعداد وتحضير الاستبيان، مرورا بتوزيعه، ومن ثم جمع الاستمارات ومعالجتها.

8. منهج البحث والأدوات المستخدمة:

لتحقيق أهداف البحث والإجابة على تساؤلات الدراسة واختبار فرضياتها وصولا إلى النتائج والتوصيات، تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي في إعداد الإطار النظري للدراسة وذلك من خلال استقراء ما أمكن التوصل إليه من المراجع العلمية العربية منها والأجنبية المتخصصة في مجال المحاسبة والمالية والمتعلقة بموضوع الدراسة، والتي تم تحليلها واستخراج مكامن قوتها بحيث الاستفادة منها في معالجة مشكلة الدراسة.

أما بالنسبة للجانب الميداني فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي، من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء عينة من المختصين والمهتمين بالموضوع، ومن ثم تحليله باستخدام الأساليب الإحصائية لكل فئة من فئات الدراسة، وبالتالي الوصول إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها تم تقديم الاقتراحات والتوصيات المناسبة.

9. مرجعية الدراسة:

أما عن أدوات البحث ومصادر البيانات فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من كتب، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه، مقالات، دراسات لعدة باحثين مستوحاة من الإنترنت، وغيرها.

أما في الجانب الميداني فتم الاعتماد على الاستبيان وتحليله.

10. صعوبات البحث:

واجهتنا بعض الصعوبات والمتمثلة في:

- صعوبة البحث في البيئة الاقتصادية الجزائرية،
- صعوبات على مستوى المؤسسات محل الدراسة خاصة في الحصول على المعلومات الكافية نظرا لسريتها.
- التجاوب السلبي لبعض المستجوبين، من خلال عدم الإجابة على الأسئلة أو عدم إرجاع الاستمارات،
- التباعد الجغرافي للمستجوبين، مما أدى طول فترة استرجاع الاستمارات،
- صعوبة التواصل المباشر مع بعض أفراد العينة لتقديم توضيحات لتواجدهم في مناطق بعيدة عن مكان تواجد الباحث،
- تزامن وقت توزيع الاستمارات مع فترة حرجة بالنسبة للمهنيين لانشغالهم في إعداد الميزانيات الختامية وكانت في الأيام الأخيرة من شهر افريل وهذا ما جعلهم لا يقبلون الاستمارات،
- كون الدراسة تناولت موضوع نظري هذا ما جعل المهنيين الذين لا يملكون مستوى جامعي يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات،

11. هيكل البحث:

قصد الإلمام بأهم الجوانب الأساسية لموضوع الدراسة وتحليل الإشكالية المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها و أخذ الفرضيات بعين الاعتبار، ارتأينا إلى تقسيم وهيكلة البحث إلى فصلين بعد المقدمة، الفصل الأول خاص بالإطار النظري للدراسة والثاني خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة، وذلك حسب ما يلي:

الفصل الأول: تناول هذا الفصل مراجعة الأدبيات ، حيث قسمت هذه الأدبيات إلى مبحثين الأول خاص بالدراسة النظرية الذي تم من خلاله سرد المفاهيم الأساسية للقيمة العادلة وهذه الأخيرة من منظور المعايير المحاسبية الدولية وكذا علاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفي الأخير موقعها في البيئة المحاسبية الجزائرية،

أما الثاني فخصص لدراسات السابقة من خلال عرض الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع في محاولة تحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية.

الفصل الثاني: ويتم فيه عرض الدراسة الميدانية في مبحثين، ففي المبحث الأول نتناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية أما البحث الثاني نتناول فيه نتائج الدراسة الميدانية تفسيرها ومناقشتها.

و ختمنا الدراسة بخاتمة عامة توصلنا فيها إلى عدة نتائج، واقتراح عدة توصيات.

الفصل الأول:
محاسبة القيمة العادلة

تمهيد:

في إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية، المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات مفيدة تساعدهم في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة، فقد توجهت معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية حيثما أمكن ذلك، في محاولة لمعالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية، وقد أحدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا المفهوم، كما اعتبره البعض تغيراً محورياً في الفكر المحاسبي.

و عليه سنحاول من خلال هذا الفصل بيان أهمية القيمة العادلة من خلال التطرق إلى الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة وكذا هذه الأخيرة من منظور المعايير المحاسبية الدولية وأيضا علاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفي الأخير القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ضمن **المبحث الأول**. أما **المبحث الثاني** فنحاول من خلاله عرض لأهم الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة ومقارنتها مع الدراسة الحالية.

فكان تقسيم الفصل كالتالي:

المبحث الأول : الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة،

المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة.

المبحث الأول : الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة

إن المعلومات المحاسبية خاضعة لخصائص نوعية تحكم آلية وفعالية القرارات التي تتخذ من قبل المستثمرين والمبنية على تلك المعلومات، ومنذ فترة ليست بالقصيرة كانت تسعى الشركات إلى إظهار دخلها وفقا للمفهوم المحاسبي التقليدي، وحيث أن مفهوم الدخل المحاسبي التقليدي يعتمد وبشكل رئيسي على مفهوم التكلفة التاريخية وفي ظل قصور تطبيق مفهوم هذه الأخيرة نتيجة ظاهرة التغير في الأسعار التي تؤدي إلى قصور فائدة المعلومات التي تقدمها التقارير المالية والتي لا تستطيع توفير مؤشرات مالية ذات جودة عالية تعبر عن القوائم المالية لتلك الشركات.

فأصبح من الضروري التوجه إلى ملائمة المعلومة التي توفرها المحاسبة أكثر من مدى موثوقيتها لذلك تم التوجه نحو القيمة العادلة ومع إصدار مجلس معايير المحاسبة الدولية لبعض المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة أصبح من المهم الانتقال إلى القياس بالقيمة العادلة.

وعليه سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة في المطلب الأول، وفي المطلب الثاني القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، أما المطلب الثالث فيتناول علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، و القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية في المطلب الرابع.

المطلب الأول: الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى أجل طويل . وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة التي نضجت وتمبلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة.[1]

وقبل الحديث عن موضوع القيمة العادلة لابد من التطرق إلى التكلفة التاريخية والأسباب التي جعلت الفكر المحاسبي يتجه نحو القيمة العادلة.

الفرع الأول: التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة :

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم.[2] وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه ، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل.[3] فالتكلفة التاريخية تمثل النموذج التقليدي لتوثيق المحاسبي الذي يقوم

---

[1] نعيم سابا خوري، **القيمة العادلة و الإبلاغ المالي**، جمعية المحاسبين القانونين في سورية، محاضرة في المركز الثقافي العربي في دمشق، 2007 ،ص: 12.

[2] هواري معراج، حديدي آدم، **إشكاليةتطبيقالقيمةالعادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم الماليةللبنوك التجاريةالجزائرية** ، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة ، ص: 7.

[3] رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، ط 2، الأردن، 2006، ص: 445.

على أساس إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المؤسسة والأطراف الذي تتعامل معهم وهذه تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة، وهذه غالبا ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق منها.[4]

ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية . وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها كما أن الصفة المميزة للتكلفة التاريخية هي أن القيمة النقدية الدالة للقيمة التبادلية للعملية تمثل المصدر الرئيس لقياس القيمة.[5]

بالإضافة إلى ذلك فانه هناك مجموعة من المزايا لاستخدام التكلفة التاريخية، حيث يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض و المبادئ المحاسبية ومن أهمها ما يلي :[6]

أ- مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر،

ب- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية،

ت- فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار بأعماله الاعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن (12شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية (Liquidation)،

ث- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار،

ج- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي" مبدأ الحيطة والحذر"، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة،

ح- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الانكماش،

---

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

[5] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم" دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2011، ص: 19.

[6] سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة – دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين –**، مجلة الدراسات التجارية، العدد 1 ، 2006، ص: 14- 15.

خ- مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاطبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

إضافة إلى النقاط السابقة الذكر يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب ، لأنه يوفردليلاً قابلاً للإثبات عن المعاملات المالية ، وتعتبر الملائمة الإدارية و القابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي، وذلك لتخفيض تكاليف الإدارة و تقليل التهرب من الضرائب.[7]

بالرغم من تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا أنه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلةشيئاً من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيراً عن قيمته الحالية خاصة بعد انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات حيث لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.[8] وبالتالي لم تعد القيم التي تظهر في القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية تقدم الخدمات المطلوبة منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين والاقتصاديين، إذ أصبح الاقتصاد وثيق الصلة بالمحاسبة فلا يمكن تصور دراسة عن العرض أو الطلب أو مدى الاستثمار أو حجم الإنفاق أو حجم الائتمان أو الدخل القومي أو السياسة النقدية وغير ذلك من المواضيع دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية ومكتملة من حيث النوعية أو الكمية، ومقدمة في أوقاتها المناسبة.[9]

إذ يعد منهج القيمة العادلة الأكثر إغراء للمهنيين، و واضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة ، ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات ، بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى بيانات تكون موثوقة في البداية ، لكنها تصبح أقل موثوقية مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة لاتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث ، لأنها تكتفي بالإبلاغ عن السجل التاريخي للاصول و الخصوم، دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منهج تقييمي يحسن من خاصية القابلية للمقارنة والثبات عند إتباع النسق، في حين أن التكلفة التاريخية تشتمل على سلسلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة، التي لا يمكن إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة .[10]

---

[7] بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة،2012، ص:34.

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

[9] 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 افريل 2013، بدون صفحة.

[10] كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، **قياس القيمة العادلة للاسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية – دراسة تطبيقية –**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة 9 العدد 29، جامعة الكوفة، 2013، ص:195.

إن مبررات العدول عن مبدأ التكلفة التاريخية صاحبها مبررات لتطبيق البديل وهو تطبيق محاسبة القيمة العادلة ولعل من أهم هذه المبررات ما يلي:[11]

- ✓ إن المحاسبةوفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، من هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي،
- ✓ إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها والنظر إلى تدنى قيمتها وقوتها الشرائية، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات التحويل ، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها،
- ✓ إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة ، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم اكتسابه حاليا والذي لم يتحقق في الفترات السابقة،
- ✓ أن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح و أن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية.

الفرع الثاني: 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 والبدائل 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 استخدام القيمة السوقية الحالية، بمعنى القيمة العادلة.[12]

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 المعظم 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

[11] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، **مرجع سبق ذكره**، ص:20-21.

[12] صافي فلوح، عيسى هاشم حسن، **محاسبة القيمة العادلة في شركات التامين (دراسة تطبيقية)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية –سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33 العدد 01، 2011، ص: 130.

الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا، بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم الأصول المالية، بالإضافة إلى نمو استخدام المشتقات وفشل معايير المحاسبة القائمة على التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملائمة.[13]

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

بينما تجلى 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 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 التامين الناتجة عن عقود التامين.[14]

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 المعيارابتداءً 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.[15]

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 عموما GAAP حيث تم توضيح تعريف القيمة العادلة ضمن ذلك الإطار، وتوسيع الإفصاح عن استخدام مقاييس القيمة العادلة. وتم تفعيل هذا الإصدار اعتبارا من بعد 15 تشرين الثاني 2007.[16]

وفي السنوات الأخيرة توجه كل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، نحو الاستخدام الأكثر نطاقا للقيمة العادلة، حيث أن استخدام القيمة العادلة لم يعد يقتصر على قياس الأدوات المالية للشركة فقط بل أن استخدامها امتد ليشمل قياس مجموعة أكبر من الأصول لدى الشركة.[17]

---

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

[14] جقميري، وائل محمد عادل، **أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، رسالة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق 2012، ص: 23.

[15] 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.

[16] Ernst & Young LLP, **Summary of FASB Statement No. 157, *Fair Value Measurements***, October 2006, p:01.

[17] 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, February 2009, p: 7-8.

الفرع الثالث: ماهية القيمة العادلة

لا خلاف على أن محاسبة القيمة العادلة أهم تغيير أحدثته المعايير الدولية في الفكر المحاسبي ، فهي تمثل ثورة محاسبية ألغت عددا من المفاهيم المحاسبية التقليدية، الغرض منها إعداد معلومات مفيدة وملائمة تعكس الوقائع الاقتصادية وتتنبأ بالمستقبل وتلبي أغلب ما يحتاجه المستثمرين والمتعاملين في الأسواق المالية.

1. مفهوم القيمة العادلة:

هذا ولا يوجد من الناحية النظرية اتفاق بين المحاسبين والمهنيين والمنظمات المهنية والباحثين على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها بسبب تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية، إضافة إلى تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.[18]

❖ أصل تسمية القيمة العادلة :

تعرف القيمة العادلة في اللغة **العربية** من خلال الفعل قَيم والفعل عدلَ ، حيث يقال" قيم الشيء تقييما أي قدر قيمته وعادل بين الشيئين أي وازن بينهما وعادل الشيء بالشيء أي سواه وجعله مثله قائما مقامه والعدل هو الإنصاف وهو إعطاء المرء ماله وأخذ ما عليه ".[19]

أما في **اللغة الانجليزية** فهي تعبر عن الرغبة في المعاملة العادلة (Fair Dealing) والثروة الحقيقية (True Worth) للاعتراف بها وتثمينها، 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).[20]

❖ تعريف القيمة العادلة:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية على إنها " المبلغ الذي يمكن أن يتم مبادلة الأصل به أو تسديد التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت أو في إطار متوازن أو في ظل ظروف طبيعية بين طرفين مستقلين".[21]

وأيضا عرفتها في المعيار المحاسبي الدولي (**IAS 39**) بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية ".[22]

---

[18] خالد عبد الرحمن جمعة يونس، مرجع سبق ذكره، ص: 22.

[19] 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، ص: 330.

[20] المرجع نفسه، ص: 330.

[21] كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، **مرجع سبق ذكره**، ص: 194.

[22] Lionel Escaffre, Réda Sefsaf, **L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires :** Cas de la France, l'Italie , et l'Allemag**,** Centre de recherche – LARGO, univ-angers , version 1 - 5 May 2010, p.04.

وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم **IFRS 13** " قياس القيمة العادلة " أنها " السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس ".[23]

أما مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية فقد عرفتها " السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".[24]

كما عرفها Tremblay ,M.Wise بموجب الملحق الخاص بقياس القيمة العادلة **ASPE 3063** بأنها " المبلغ الذي يؤخذ بالاعتبار والذي سيتم الاتفاق علية في صفقة تجارية بحتة بين الإطراف الراغبة والواسعة الاطلاع وبدون إكراه أو إجبار. وهذا يعني أن الصفقة ليست جبرية ".[25]

أما لجنة معايير التقييم الدولية (**IVSC**) فعرفتها في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: " هي مبلغتقدير ي يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بينمشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة ".[26]

وقد قدم مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** في معياره رقم **157** مفهوما شاملا للقيمة العادلة حيث عرفها على أنها " الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس".[27]

وطبقا لتعريفFAS 157 فإن تاريخ القياس يعني أن القيمة العادلة يجب أن تعكس ظروف السوق في تاريخ الميزانية العمومية، أما المشاركين في السوق فهم المشترين والبائعين في السوق والذين سيحصلون على الفائدة الأكبر من الأصول و الالتزامات والذين يجب أن يتصفوا بالصفات الآتية : مستقلين عن بعضهم البعض، ولديهم المعرفة والدراية الكاملة حول قرار الاستثمار وحول الأصول أو الالتزامات موضوع التبادل، ولديهم القدرة على إتمام الصفقة، ولديهم الاستعداد والرغبة الكاملة والمستقلة للقيام بالصفقة، أما السوق النشط فيقصد به السوق الذي يعظم من المبلغ المتوقع لبيع الأصل أو يقلل من المبلغ الذي سيدفع عن نقل المسؤولية،و الصفقة المنظمة تعني عرض الأصول والالتزامات خلال فترة زمنية كافية لإطلاع جميع الأطراف عليها والتسويق لها.[28]

---

[23] IFRS AT A GLANCE **IFRS 13 Fair Value Measurement** LBDO 2014,p: 01.

[24] زهير خضر ياسين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 155.

[25] Catherine Tremblay, Richard M. Wise, **Fair Value of an Entity's Property**, Plant and Equipment for First- Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises - A Business Valuator's Perspective, MAY 2014, p: 02.

[26] صفوان قصي عبد الحليم، أسماء عبد الكاظم عبد علي، **أعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي 16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية (دراسة حالة)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 3 – العدد 6 ، 2013، ص: 04.

[27] Financial Accounting Standards Board, 2006, FAS157, p: 08, Available on http://www.fsab.org.

[28] Shamkuts Volha, **Fair value accounting**, Bs-thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010, p: 10.

لذلك فإن أفضل دليل على القيمة العادلة هو الأسعار المعروضة في سوق نشط يكثر فيه البائعون والمشترون وتتوفر فيه المعلومات لجميع الأطراف وإمكانية الاطّلاع عليها، أما الأصول والالتزامات التي لا يتوافر لها سوق نشط فإن القيمة العادلة يمكن تحديدها من خلال نموذج تقييم.[29]

وأيضا يتضح من التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين هما :[30]

المحور الأول :الأطراف الداخلة في العملية

ويفترض توافر ما يلي:

- أن تتم العملية بين أطراف غير ذوي علاقة : أحد الجوانب العامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن العمليات عادة ما تتم على أساس متوازن، بمعنى أن العملية تمت بين طرفين مستقلين وكل منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها.
- أن تتم العملية بين أطراف راغبة في عقد العملية ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الآخر، وهو الأمر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

المحور الثاني : الظروف التي تتم فيها العملية

حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية وعادية، فالعمليات التي تتم مثلا في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع يكون مجبرا على البيع، وكلما زاد ضغط الوقت للعثور على مشترى كلما زاد التحريف في القيمة العادلة.

وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى : المستويات الثلاثة (سوق القيمة العادلة):[31]

المستوى الأول : القيمة العادلة هي تلك القيم التي يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة، وتكون هذه القيم أكثر موضوعية وغير متحيزة.

المستوى الثاني: القيم العادلة هي تلك القيم التي لم يتم الحصول عليها مباشرة من الأسعار المدرجة ولكن يمكن استخلاصها من بيانات سوقية واضحة.

المستوى الثالث : القيمة العادلة هي تلك التي لا يمكن الحصول عليها أو المستمدة من بيانات سوق يمكن ملاحظتها، ولكن يتم تحديدها باستخدام نماذج التقييم الداخلية . وتنشأ معظم القضايا العملية لتطبيقات محاسبة القيمة العادلة في المستوى الثالث وأحيانا المستوى الثاني.

---

[29] بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية– دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس – سطيف1- ،2013/2012، ص: 35.

[30] صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص: 160.

[31] By: Lutamila Sallu, CPA, CMA, CFM, CFE, CIA, **Fair Value Accounting**, Volume 1 Issue 2 APRIL 2009,from the cite of www.deleonandstang.com/news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting, 23/01/2015.

2. مداخل تقييم القيمة العادلة:

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ضل ظروف السوق الحالية.[32]

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي SFAS No 157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي:[33]

- **مدخل السوق Market Approach :**

يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة.

- **مدخل الدخل Income Approach :**

يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية PVT) اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثرشيوعاً لتقييم الأصول طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الأصول طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الأصل.

- **مدخل التكلفة Cost Approach :**

يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسيه.

3. شروط تحديد القيمة العادلة : عند تطبيق قياس القيمة العادلة لبد من توفر الشروط التالية :[34]

أ- وجود سوق نشط (بورصة الأوراق المالية) إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية،

ب- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة،

ت- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه لمجر د فقط،

ث- أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية،

ج- أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.

---

[32] منى كامل، صفاء احمد العاني، **دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول- واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح- بغداد - جمهورية العراق،16 -17 ابريل 2014، ص :11.

[33] ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة – دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية –**، 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: 373.

[34] حاج قويدر قورين، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، 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: 341.

4. مقومات القيمة العادلة :

القيمة العادلة بما تحويه من مفهوم واسع، تقوم على مجموعة من المقومات ويمكننا أن نحصرها في إحدى القيمتين:[35]

- قيمة يمكن مبادلة الأصل بها، و تمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل، وتتعدد طرق الحصول على الأصول ويمكن التعرف عليها باختصار فيما يلي:
  - ✓ الحصول على الأصل نقدا و تكون القيمة العادلة ما يدفع مقابل الحصول على الأصل من نقدية وشبه النقدية،
  - ✓ الحصول على الأصل مقابل أصول أخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، وتكون القيمة العادلة للأصل الذي تم اقتناءه مساوية للقيمة العادلة للأصل المتنازل عنه،
  - ✓ إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة،
  - ✓ أن تكون عملية المبادلة تمت بناءا على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل). وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به العملية.

- قيمة سداد الالتزام، وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام. إن وجود عملية تبادل حقيقية أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.

5. أهداف القيمة العادلة :

يهدف مفهوم القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع، في تاريخ إعداد الميزانية العمومية، بحيث يعترف بالدخل إما للحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في الشركة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية لشركة،و أن مفهوم القيمة العادلة يكون مبني على أساس أن الشركة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه الشركة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع.[36]

إضافة إلى ذلك، تمكين المنشأة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:[37]

- صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة،
- إدارة وقياس المخاطر،
- تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكريسه لخطوط الأعمال المتنوعة.

---

[35] حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007، ص:115-116.

[36] بونعجة سحنون، **أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية – بالإشارة إلى حالة الجزائر–**، مذكرة ماجستير في التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف،2011/2010، ص: 61.

[37] ابراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8 العدد 25، جامعة الكوفة، 2012، ص:230.

كما يرى الباحث أن هنالك أهداف أخرى لتطبيق القيمة العادلة من قبل الشركات، مثل:

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات،
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.

الفرع الرابع: مزايا وعيوب محاسبة القيمة العادلة:

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية و بهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات، وهي:

1. تعكس القيمة العادلة الواقع الاقتصادي للمؤسسة وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في الأموال الخاصة .والربح الاقتصادي للمؤسسة،
2. إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار،
3. يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال،
4. يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية،
5. تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
6. تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة.[38]
7. يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة في أي وقت معين.[39]

وعلى الرغم من الفائدة الكبيرة من تطبيق القيمة العادلة إلا أنها لم تخلو من العيوب التي نوجزها فيما يلي:[40]

1. اعتماد هذا المعيار في بعض جوانبه على عدم دقة القياس المحاسبي بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم للأدوات المالية الغير نشطة، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من أصول الشركة عندما لا تتوفر لها أسواق نشطة،
2. يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق معيار القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية،

---

[38] بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، **محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية**، 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: 361.

[39] JOSÉ VIÑALS **Améliorer la comptabilisation en juste valeur,** Banque de France • Revue de la stabilité financière, Octobre 2008, p:3.

[40] غسان مصطفى احمد القضاة، **محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية**، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية – العدد الأول- 2013، ص:14.

3. قد يسبب استخدام معيار القيمة العادلة مجالا اكبر لتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقا لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد القوائم المالية،
4. إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة حسابات النتائج أو في قائمة التغير في الأموال الخاصة دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين الشركة وأطراف خارجية عنها، قد يفتح بابا لتلاعب في الإيرادات.
5. القيمة العادلة تتميز بزيادة تكاليف للحصول على المعلومات اللازمة،[41] ولمعرفة القيمة العادلة في بعض الأدوات المالية والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة،

المطلب الثاني: القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)

اتجهت المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية منذ أواخر سبعينات القرن العشرين، إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة، كمقياس أفضل لقيم مكونات البيانات المالية من الأدوات و الأصول المالية و التثبيتات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية، ومعالجة فروق تقييم بعض هذه الأصول بالقيمة العادلة، وأفردت معايير خاصة لهذه البنود.[42] وفيما يلي عرض للمعايير التي تبنت نموذج القيمة العادلة:

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة (FASB) المعيار رقم 107 عام1991 بعنوان " **الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية** "، وتلا ذلك إصدار المعيار رقم 115 من نفس الجهة عام 1993 بعنوان " **المحاسبة عن بعض الاستثمارات في الأوراق المالية** ".

وكان لمعايير المحاسبة الدولية دورا في تطور القيمة العادلة إذ تم إصدار المعيار رقم 32 في عام 1995 بعنوان " **الأدوات المالية: العرض والإفصاح** "، وفي عام 1999 أصدر IASB معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الموسوم " **الأدوات المالية: الاعتراف، القياس**"، وفي عام 2006 أصدر المجلس نسخة جديدة ومعدلة للمعيارين المحاسبة الدوليين رقمي 39 و 32 والتي تطبق بعد 2005/12/31، وفي عام 2006 تم إصدار من قبل المجلس معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) رقم 7 الموسوم "**الأدوات المالية: الإفصاحات**" والذي يبدأ تطبيقه بعد 2007/01/01، وأيضا تم إصدار المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 9 تحت عنوان "**الأدوات المالية**" في عام 2009 حيث يكون ساري المفعول في عام 2015، وفي سنة 2009 اصدر المعيار **IFRS 13** " **قياسات القيمة العادلة** " ليدخل حيز التنفيذ اعتبارا من جانفي 2013 ويعتبر آخر إصدار حتى الآن.

---

[41] LA NOTION DE JUSTE VALEUR
www.expertscomptables.fr/csoec/content/download/983402/25600084/version/2/file/LA+NOTION+DE+JUSTE+VALEUR+-+2012+04+10.pdf 10/09/2014.

[42] محمد مطر، موسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02، 2008، ص195.

الفرع الأول: استعمالات القيمة العادلة:

تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية:

1. **الأدوات المالية** : تقيد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة ، لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشؤها فإن المعيار المحاسبي يصنف الأصول المالية على النحو التالي:[43]

❖ **المجموعة الأولى** : الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة:

وهي تلك الموجودات المالية التي تشتريها الشركة ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الأرباح في المدى القصير من خلال التغير في أسعارها، حيث يتم قياس وتقويم هذه الأصول عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقويم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث فيها.

❖ **المجموعة الثانية** : الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق:

وتمثل الأصول المالية التي يكون لدى الشركة النية أو القدرة على الاحتفاظ بها لتاريخ استحقاقها، ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفئة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

❖ **المجموعة الثالثة** : القروض والمدينون الذين أنشأتهم الشركة:

وتمثل الأصول المالية التي تنشئها الشركة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات وبطريقة مباشرة، ويجب قياسها بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

❖ **المجموعة الرابعة** : الأصول المالية المتوفرة (الجاهزة) للبيع وتمثل هذه الموجودات التي ليست :

- محتفظ بها للمتاجرة
- محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- قروض أو مدينون.

والمقصود بها تلك الأصول المالية التي يمكن أن تبيعها الشركة في أي وقت تحقق عائدا بها أو ترغب ببيعها عند الحاجة، ويجب أن يتم قياسها وتقويمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء تدني قيمتها، والربح أو الخسارة الناتجة من عملية التقويم يتم الاعتراف بها إما في قائمة الدخل للفترة التي حدثت بها أو في بند منفصل ضمن الأموال الخاصة تحت مسمى أرباح أو خسائر غير محققة.

[43] نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس 2009 ، ص:14-15.

2. **الاستثمارات العقارية الموظفة** : هي أراضي أو مباني (أو جزء من مبنى) أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك (أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي) لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية.[44]

في حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية:[45]

- عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود إيجار حالية، و الافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية ،
- عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل، فعلي سبيل المثال لا تقييم المصاعد الموجودة في البناء و التي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل، بل يقيم البناء كوحدة واحدة،
- أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية ،

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الأولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في قائمة حسابات النتائج الفترة التي حدث فيها التغير . و تعتبر هذه المرة الأولى التي تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الأصول غير المالية كأرباح تظهر في قائمة حسابات النتائج.[46]

3. المحاصيل الزراعية و الأصول البيولوجية:

تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغير في القيمة العادلة في قائمة حسابات النتائج شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.[47]

4. التزامات عقود التأمين :

يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ أي عجز قد يحدث في قائمة حسابات النتائج.[48]

الفرع الثاني: متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية :[49]

إن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو استخدام متزايد لمفهوم القيمة العادلة، وعملية قياس الأصول والالتزامات بقيمتها العادلة هو محور البحث والاهتمام حاليا ولاسيما في البلدان التي تبنت معايير المحاسبة الدولية مؤخرا، وقد تضمن العديد من معايير

---

[44] حاج قويدر قورين، **مرجع سبق ذكره**، ص:347.

[45] المرجع نفسه، ص:347.

[46] المرجع نفسه، ص:347.

[47] روحي وجدي عبد الفتاح عواد، **محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص:51.

[48] نعيم سابا خوري، **مرجع سبق ذكره**، ص: 9.

[49] هوام جمعة، حديدي آدم، **أثـــر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإســـلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول: « النمو والعدالة والاستقرار: من منظور إسلامي »،11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا، ص: 16-17.

المحاسبة الدولية الصادرة حتى الآن (وعددها 41 معيارا) مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بأخر، ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الأقسام التالية:

1. متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة؛
2. قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة؛
3. متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.

وتهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي القوائم المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي، وظهور الشركات العملاقة، وانفتاح الأسواق العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم، مما ترتب عليه طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

ولقد بينت بعض الدراسات أن القيمة العادلة تعتبر مفيدة إذا كان لها قوة تقديرية لقيمة الأسهم السوقية للمؤسسة، وحتى يتحقق ذلك لابد أن تقدم هذه القيمة المحاسبية معلومات ملائمة للمستثمرين لتقييم المؤسسة، وأن تكون هذه القيمة مقاسه بشكل موثوق.

وبالتالي فإن المؤسسة يجب أن تتبنى باستمرار تقييم نشاطها وعملياتها في ضوء تحركات أسعار السوق للموارد، سواء أكانت مدخلات أم مخرجات لهذه الأنشطة والعمليات.

ومن هنا فقد كان هناك توجه واضح من مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بنود ليتم الاعتراف به بهذه القيمة في القوائم المالية أو الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة، فأنه يتم تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أخرى قد تكون مفيدة في تحديد القيمة العادلة للبند موضوع البحث أو القياس .

وبناء على ما سبق سنحاول تحديد قواعد الإفصاح ومتطلباتها التي قد تفيد في تقدير القيمة العادلة لأي أصل أو التزام أو قد تكون لها دور مؤثر في تحديد القيمة السوقية للأدوات المالية للمؤسسة وقد تم تضمين هذه المتطلبات والقواعد ضمن مؤشر الإفصاح عن القيمة العادلة أو أي معلومة تفيد في تقدير القيمة العادلة والمعتمد في هذه الدراسة ومن بين هذه المتطلبات ما يلي:

1. كافة قواعد الإفصاح ومتطلباته التي تضمنت أظهار أي انخفاض في قيمة الأصول؛
2. البنود المتعلقة بمحافظ التسهيلات لدى المصارف، والتي من الممكن الاستفادة منها في تقدير القيمة الممكن تحصيلها من الديون، ومثال على ذلك الإفصاح عن الديون المعدومة، والمبالغ المستردة منها والقروض التي لا يحتسب عليها فوائد؛
3. المخاطر التي تتعرض لها المصارف أو أي إجراءات قامت بها للتحوط لهذه المخاطر؛
4. إفصاح عن طبيعة التغير المادي في التقديرات المحاسبة وقيمته؛
5. الإفصاح على أية تعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لما لهذه التعاملات من أثر على تحديد السعر السوقي للسهم، خاصة إذا ما ارتبطت هذه التعاملات بمخصصات ديون مشكوك في تحصيلها أو أقساط قروض مستحقة؛

كما يمكن من خلال الجدول التالي أظهار أهم متطلبات الاعتراف ببنود القوائم المالية بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية:

الجدول رقم (1_1): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية (IAS)

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة
02	المخزون	ف06: يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
16	الممتلكات والتجهيزات والمعدات	ف29: المعالجة البديلة المسموح بها: بعد الاعتراف المبدئي كأصل يجب أن يظهر بند التثبيتات والتجهيزات والمعدات بقيمة إعادة التقييم، والمتمثلة في القيمة العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منه الاستهلاك المتراكم اللاحق وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة لاحقاً . ف34: عندما يعاد تقييم بند من التثبيتات والتجهيزات والمعدات يجب إعادة تقييم كل مجموعة التثبيتات والتجهيزات والمعدات التي ينتمي إليها الأصل .
18	الإيراد	ف09: يجب قياس الإيراد على أساس القيمة العادلة للمقابل الذي يتم تسلمه أو القابل للاستلام. ف10: تتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين الشركة والمشترى أو المستخدم للأصل. وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه الشركة.
19	منافع الموظفين	ف50/ج: تشمل محاسبة الشركة لخطط المنافع المحددة: ▪ تحديد القيمة العادلة لأية موجودات خطة ف54/د :تخصم القيمة العادلة لأصول خطة المنافع المحددة لتحديد مطلوبات الخطة. ف102: يتم تنزيل القيمة العادلة لأصول أية خطة عند تحديد المبلغ المعترف به في الميزانية العمومية بموجب الفقرة 54، وعندما لا يتوفر سعر للسوق يتم تقدير القيمة العادلة لأصول الخطة على سبيل المثال بخصم التدفقات النقدية المستقبلية باستخدام سعر خصم يعكس كلاً من المخاطرة المتعلقة بأصول الخطة والاستحقاق أو التاريخ المتوقع للتصرف في هذه الأصول (أو إذا لم يكن لها استحقاق الفترة المتوقعة حتى تسوية الالتزام المتعلق بذلك).
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية	ف07 و ف24: تتضمن انه يجب عرض المنح الحكومية غير المالية بالقيمة العادلة.
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	ف32: يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، في حالة الأوراق المالية القابلة للبيع فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.
30	الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة	ف24:يجب على البنك إظهار القيمة العادلة لكل مجموعة من بياناته الحسابية الختامية سواء كانت أصول أو خصوم كما ينص على ذلك المعيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". والمعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.
		ف64: بعد الاعتراف المبدئي بالأصل غير الملموس يجب تسجيله بمقدار مبلغ أعيد تقييمه يمثل قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مخصوما منه أي إطفاء متراكم لاحق و أي خسائر متراكمة

38	الموجودات غير الملموسة	لاحقة في انخفاض القيمة. ف27: إذا تم امتلاك أصل غير ملموس في عمليه دمج لمنشآت الأعمال والتي هي عبارة عن امتلاك فان تكلفة هذا الأصل غير الملموس تكون بناء على قيمته العادلة في تاريخ الامتلاك. ف33: وتتضمن انه إذا تم الحصول على أصل غير ملموس بموجب منحة حكومية، فقد يختار المشروع الاعتراف بكل من الأصل غير الملموس والمنحة بمقدار القيمة العادلةمبدئياً . ف34:يمكن امتلاك أصل غير ملموس بمبادلته كليا أو جزئيا مع أصل غير ملموس وغير مشابه أو أصل آخر، ويتم قياس تكلفة هذا البند بمقدار القيمة العادلة للأصل المستلم . ف35: ويتضمن انه إذا كان الأصل الآخر في عملية التبادل مشابهاً للأصل المسلّم فلا يعترف بأي إيراد أو خسارة للعملية، إلا أن القيمة العادلة للأصل المستلم قد توفردليلاً على انخفاض قيمة الأصل المسلّم.
39	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	ف51: إذا قامت منشأة بتحويل السيطرة على أصل مالي بكامله ، ولكن بقيامها بذلك تخلق أصلاً مالياً جديداً أو تتحمل مطلوباً مالياً جديداً فإنه يجب على المنشأة الاعتراف بالأصل المالي أو المطلوب المالي الجديدين بمقدار القيمة العادلة. ف69: بعد الاعتراف المبدئي يجب على الشركة قياس الأصول المالية، بما في ذلك المشتقات التي هي موجودات، بمقدار قيمها العادلة بدون أي خصم لتكاليف العملية التي قد تتحملها عند البيع أو أي تصرف آخر، فيما عدا القروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية. ف91:إذا توفر مقياس موثوق به لأصل مالي لم يكن متوفراً له في السابق فإنه يجب إعادة قياس الأصل بمقدار القيمة العادلة. ف93: وبعد الاعتراف المبدئي يجب أن تقوم الشركة بقياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة والمشتقات التي هي مطلوبات بمقدار القيمة العادلة فيما عدا المطلوب المشتق المرتبط بتسليم إدارة حقوق ملكية غير مدرجة.
40	المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة	ف24: على الشركة أن تختار إما نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية ويجب أن تطبق هذه السياسة على جميع عقاراتها الاستثمارية. ف49: إذا قاست الشركة سابقاً العقار الاستثماري بالقيمة العادلة يجب عيها الاستمرار بقياس العقار بالقيمة العادلة حتى الاستبعاد، حتى وإذاأصبحت العمليات السوقية المماثلة أقل تكراراً أو أصبحت أسعار السوق أقل توفراً . ف54: للتحويل من عقار استثماري مسجل بالقيمة العادلة إلى عقار مشغول من قبل المالك أو مخزون ، يجب أن تكون تكلفة العقار هي قيمته العادلة في تاريخ تغير الاستخدام (تاريخ التحويل). ف55:إذا أصبح عقاراً مشغولاً من المالك عقاراً استثماريا يجب تسجيله بالقيمة العادلة في تاريخ التحويل.
41	الزراعة	ف10/ج: أحد شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة أو تكلفته بشكل موثوق. ف12: يجب قياس الأصل البيولوجي منذ الاعتراف الأولي وفي تاريخ كل ميزانية عمومية بقيمته

		لعادلة مطروحاً منها تكاليف نقطة البيع المقدرة. **ف13**: يجب قياس المحصول الزراعي المجني (المحصود) من الأصل البيولوجي للشركة بقيمته العادلة مطروحاً منه تكاليف نقطة البيع المقدرة في وقت الحصاد.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نصوص كل معيار من معايير المحاسبة الدولية.

ومن خلال الجدول رقم (**1-2**) يمكن تحديد متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)

الجدول رقم (1_2) : متطلبات الاعتراف والإفصاح بالقيمة العادلة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي (IFRS)

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف و الإفصاح بالقيمة العادلة
02	الدفعات المرتكزة على الأسهم	▪ يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال حقوق الملكية بالقيمة العادلة للسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع والخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء وهو ما يسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية، ▪ يتطلب هذا المعيار افصاحات مختلفة تندرج ضمن مجموعة من النقاط ومن بينها الإفصاح عن المعلومات تمكن مستخدمي القوائم المالية من كيفية تحديد القيمة العادلة للسلع والخدمات المستلمة عند شراء البضاعة أو الحصول على خدمات مقابل أسهم، أو القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية التي منحت خلال الفترة.
03	اندماج الأعمال	▪ يجب على المؤسسة الدامجة (المشترية) أن تقيس تكلفة اندماج الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة بتاريخ التبادل للأصول المعطاة – نقدية مدفوعة أو أي أصول أخرى – والالتزامات التي تم تحملها، وأدوات حقوق الملكية التي يمكن أن يصدرها الطرف الدامج مضافا إليها أي تكاليف مباشرة أخرى تعزى لعملية التملك (المصاريف القانونية، أتعاب المحاسبين ...الخ)، ▪ يتم الاعتراف بالأصول والالتزامات المحددة والالتزامات المحتملة الممتلكة من قبل المؤسسة المشترية بالقيمة العادلة في تاريخ الاقتناء وبنسبة تملك 100%، ▪ يجب تخصيص تكلفة الشراء على الأصول والالتزامات الممتلكة بالقيمة العادلة لكافة الأصول والالتزامات، عدا الأصول المصنفة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع بموجب معيار الإبلاغ المالي رقم 05 والتي يجب قياسها (القيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع المقدرة).
05	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة	▪ يتم قياس الأصول غير المتداولة والمصنفة كمحتفظ بها للبيع بالقيمة الدفترية (المرحلة) أو صافي القيمة العادلة التي تمثل (القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع) أيهما اقل.

07	الأدوات المالية: الافصاحات	▪ الإفصاح عن فئات الأصول والمطلوبات المالية في الميزانية : ✓ الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار رقم 39، ✓ المطلوبات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى مطلوبات مخصصة بالقيمة العادلة والثاني كجزء المصنف كمطلوبات محتفظ بها للمتاجرة.
09	الأدوات المالية	▪ الاعتراف بالأصول في قائمة المركز المالي: ✓ الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة، ✓ الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
13	قياس القيمة العادلة	▪ الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي القوائم المالية في : ✓ الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة على أساس متكرر أو غير المتكررة في بيان المركز المالي بعد الاعتراف المبدئي بها، وتقنيات التقييم والمدخلات المستخدمة في تطوير هذه القياسات، ✓ عند قياس القيمة العادلة باستخدام المدخلات غير القابلة للرصد بشكل كبير – المستوى الثالث – ، يتوجب الإفصاح عن تأثير تلك القياسات على الربح أو الخسارة أو الدخل الشامل للفترة.

المصدر: حديدي ادم، **اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015/2014، ص: 104- 106.

الفرع الثالث: المعالجات الأساسية التي تترتب عن تطبيق القيمة العادلة:

سنحاول أن نتطرق إلى أهم المعالجات التي تقترحها معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة، وذلك من خلال الحديث عن خسائر القيمة ثم إعادة التقييم التي تكتسي طابع الدورية حيث يتم إجراؤها بانتظام كاف لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة

معالجة خسائر القيمة :خسارة القيمة هي تقدير للنقص الذي يمكن أن تتعرض له أصول و موجودات المؤسسة من جراء أحداث خارجية أو داخلية بما يجعل مبلغها القابل للاسترداد أقل من قيمتها المحاسبية الصافية .[50]

وتعرف القيمة القابلة للاسترداد بأنها " القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال أيهما أعلى".[51]

ويعرف المبلغ القابل للاسترداد أيضا بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته الاستعمالية (المستخدمة) أيهما أعلى، فالقيمة الاستعمالية هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة التي يتوقع أن تنشأ من الاستعمال المستمر لأصل ومن الاستبعاد

[50] حاج قويدر قورين، **مرجع سبق ذكره**، ص:348.

[51] أبو نصار محمد، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل لنشر، 2008، ص: 571.

في نهاية عمره النافع، أما صافي سعر البيع فهو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من استبعاد أصل في عملية تجارية بحتة بين أطراف مطلعة وراغبةقصً ا تكاليف الاستبعاد.[52]

وتمثل القيمة الاستعمالية أو قيمة المنفعة لأصل ما، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة من استعماله و من بيعه بعد المدة المتوقعة لاستعماله.

ونلاحظ هنا أنه يجب تخفيض قيمة الأصل إذا و فقط إذا كانت قيمته القابلة للاسترداد أقل من قيمته المحاسبية الصافية . لا تحتاج المؤسسة للقيام بذلك إلى حساب القيمة القابلة للاسترداد في نهاية كل دورة ، بل يكفي أن تقوم باختبار انخفاض القيمة إن وجدت مؤشرات تدعوا إلى الاعتقاد بفقد الأصول لقيمتها، و قد تكون هذه المؤشرات خارجية، مثل انخفاض قيمة الأصل في السوق أو حدوث تغييرات مهمة في المحيط التكنولوجي والتجاري و القانوني للمؤسسة أو ارتفاع كبير في معدلات الفائدة أو تجاوز صافي المركز المالي لمؤسسة مسعرة في البورصة لقيمة رسملتها المالية فيها، كما قد تكون هذه المؤشرات داخلية ، مثل تعرض الأصول للعطب و التقادم أو حدوث تغيرات معتبرة في مستوى استعمالها الحالي أو المستقبلي أو تراجع مستوى نجاعتها الاقتصادية مقارنة بالتقديرات ، و من ثم إذا أدى اختبار الانخفاض إلى حساب قيمة قابلة للاسترداد للأصل أقل من قيمته المحاسبية تسجل خسارة القيمة و تطرح من قيمة الأصل كما تطرح منه الاهتلاكات .

بالنسبة للأصول المعنوية ذات مدة الاستعمال غير المحدودة مثل شهرة المحل أو الأصول غير الجاهزة بعد الاستعمال، مثل الأصول في طور التطور، يعتبر القيام باختبار الانخفاض في هذه الحالة إجباريا، و لابد أن يتم آليا في نهاية كل سنة سواء وجدت مؤشرات انخفاض أو لا.[53]

ولا يمكن التعرض لمشكلة انخفاض القيمة دون الحديث عن صعوبة إضافية تطرحها الأصول التي تشكل جزءا من كل متكامل بحيث أنها لا تولد تدفقات نقدية محددة يمكن تخصيصها لها وحدها . بل تساهم في عملية إنتاج السلع و الخدمات مع غيرها من الأصول بما يمكن من الحصول على التدفقات النقدية من ذلك . و المثال الذي يمكن تقديمه لذلك هو المنجم الذي يستعمل سكة حديد فيجعلها غير قادرة على توليد تدفقات نقدية بصفة مستقلة و تصبح قيمة التنازل عنها بذلك مساوية لصفر و قيمتها الاستعمالية غير قابلة للتحديد بصفة مستقلة عن قيمة المنجم ، و الحل المقترح في هذه الحالة هو ربط هذا النوع من الأصول بأقرب مجموعة أصول تولد تدفقات نقدية مستقلة، وهو ما يعني في المثال السابق ربط سكة الحديد بالمنجم لتحديد القيمة الاستعمالية لكليهما.[54]

عملية إعادة التقييم :إن إعادة تقييم التثبيتات التي تم تقييمها لدى حيازتها بتكلفتها الأصلية هي معالجة مرخص بها حسب معايير المحاسبة الدولية.

تتمثل عملية إعادة التقييم في قياس الأصول بالقيمة العادلة محل القيمة المحاسبية الصافية ، و يمكن تحديد القيمة العادلة بالنسبة للأصول التي لها سوق فاعل عن طريق تقييم الخبرة الذي يعطيه خبراء التقييم لهذا الأصل انطلاقا من معرفتهم به وبقيمته

---

[52] سمير الريشاني، **انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية – المجلد 23 – العدد الثاني-2007 ، ص: 172.

[53] سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر،2009-2010، ص: 99 - 100.

[54] نفس المرجع، ص:100.

السوقية، و هو الحال بالنسبة للأراضي والمباني ، أما بالنسبة للأصول الخاصة التي لا تكون موضوع صفقات منتظمة في أسواق فاعلة فإن قيمتها تتحدد على أساس تكلفة الإحلال أو على أساس مردودية الأصل انطلاقا من معطيات استعماله الحالي.

والملاحظ أن عملية إعادة التقييم حسب معايير المحاسبة الدولية تكتسي طابع الدورية، أي انه لا يتم القيام بها في كل سنة، بل يتم إجراؤها بانتظام كاف لكي لا تبتعد القيمة المحاسبية الصافية عن القيمة العادلة. وعموما إذا لم يكن الأصل متعرضا لتغيرات هامة في القيمة يمكن أن تتم عملية إعادة التقييم كل 3 إلى 5 سنوات حسب ما يقترحه مجلس معايير المحاسبة الدولية.[55]

فعند إعادة تقييم عنصر من الأصول الثابتة فإن كل الأجزاء المشكلة له يعاد تقييمها، و تشكل القيمة المعاد تقديرها قاعد جديدة للاهتلاك.[56]

والجدول التالي يبين كيفية المحاسبة عن فروقات القيمة العادلةوفقاً لمعايير المحاسبة الدولية :

الجدول رقم (1_3):أسس معالجة فروقات القيمة العادلةوفقاً لمعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	البيـــــــــان	معالجة تغيرات القيمة العادلة
16	الممتلكات والمصانع والمعدات	▪ تضاف الزيادة في القيمة العادلة إلى حقوق المالكين ضمن حساب فائض إعادة التقييم، إلا إذا كان هناك اعتراف سابق بتخفيض في قيمة الأصل نتيجة إعادة التقييم، فيتم الاعتراف بالزيادة الناتجة عن إعادة التقييم في قائمة حسابات النتائج بما لا يزيد عن التخفيضات السابقة، والباقي يضاف إلى حساب فائض إعادة التقييم ضمن الأموال الخاصة، ▪ أما في حالة تراجع القيمة العادلة الناتجة عن إعادة التقييم، فيتم الاعتراف بالانخفاض كمصروف، إلا إذا كان هناك فروقات بالزيادةسابقاً في حساب فائض إعادة التقييم، فيتم تخفيض رصيد الفائض وما زاد عن ذلك يسجل كمصروف.
38	الموجودات غير الملموسة	نفس معالجة الممتلكات والمصانع والمعدات أعلاه.
39	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	▪ إذا كان الأصل المالي أو المطلوب المالي متفظاً به لغايات المتاجرة، يعترف بفروقات القيمة العادلة كإيراد أو مصروف في قائمة حسابات النتائج ، ولغايات ذلك تعتبر الأدوات المشتقة أنها محتفظ بها للمتاجرة إلا إذا حددت على أنها لغايات التحوط، ▪ إذا كان الأصل الماليمتاحاً للبيع فيتم الاعتراف بتغيرات القيمة العادلةوفقاً لأحد الخيارين التاليين: أ- كإيراد أو خسارة في قائمة حسابات النتائج ، أو ب- تسجل في حساب فروقات القيمة العادلة ضمن الأموال الخاصة. ويراعى تطبيق السياسة المختارة على الأصول المالية المتاحة للبيع. ▪ محاسبة التحوط: أ- إذا كان تحوط للقيمة العادلة: فإن فروقات القيمة العادلة لأداة التحوط يعترف بها كإيراد أو

[55] نفس المرجع، ص: 101-102.

[56] حاج قويدر قورين ، **متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)** ، مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل- العراق، المجلد 08 العدد 26، ص: 111.

		خسارة في قائمة حسابات النتائج. ب- إذا كان التحوط للتدفقات النقدية: فإن فروقات القيمة العادلة لأداة التحوط بما يتعلق بنصيب التحوط الفعال تسجل ضمن الأموال الخاصة، والباقي يظهر كإيراد أو خسارة ضمن قائمة حسابات النتائج إذا كانت أداة التحوطمشتقاً أو حسب البديل ا لمختار لمعالجة أداة التحوط إذا لم تكنمشتقاً . ت- إذا كان التحوط لصافي استثمار في مؤسسة أجنبية: فإن فروقات القيمة العادلة لأداة التحوط تسجل ضمن الاموال الخاصة، إلا ما يتعلق بنصيب الجزء غير الفعال من التحوط في حالة كون أداة التحوط مشتقاً فيسجل كإيراد أو مصروف في قائمة حسابات النتائج.
40	الممتلكات الاستثمارية	تقيد فروقات القيمة العادلة كإيراد أو خسارة في قائمة حسابات النتائج.
41	الزراعة	يعترف بفروقات القيمة العادلة للأصول البيولوجية كإيرادات أو خسائر في قائمة حسابات النتائج.

المصدر: جمال علي عطية الطرايرة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 103.

المطلب الثالث: علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية:

تتمثل أهداف القوائم المالية في توفير المعلومات المفيدة التي تلبي الاحتياجات الضرورية لمستخدميها سواء كان ذلك داخل المؤسسة أو خارجها، ولكي تكون المعلومات مفيدة لابد من توفير مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الصفات أو السمات التي يجب أن تتسم بها المعلومة المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية ولذلك فان الهدف الأساسي في تحديد هذه الخصائص النوعية هو استخدامها لتقويم مستوى جودة المعلومات المالية التي يتم عرضها والإفصاح عنها في القوائم المالية.

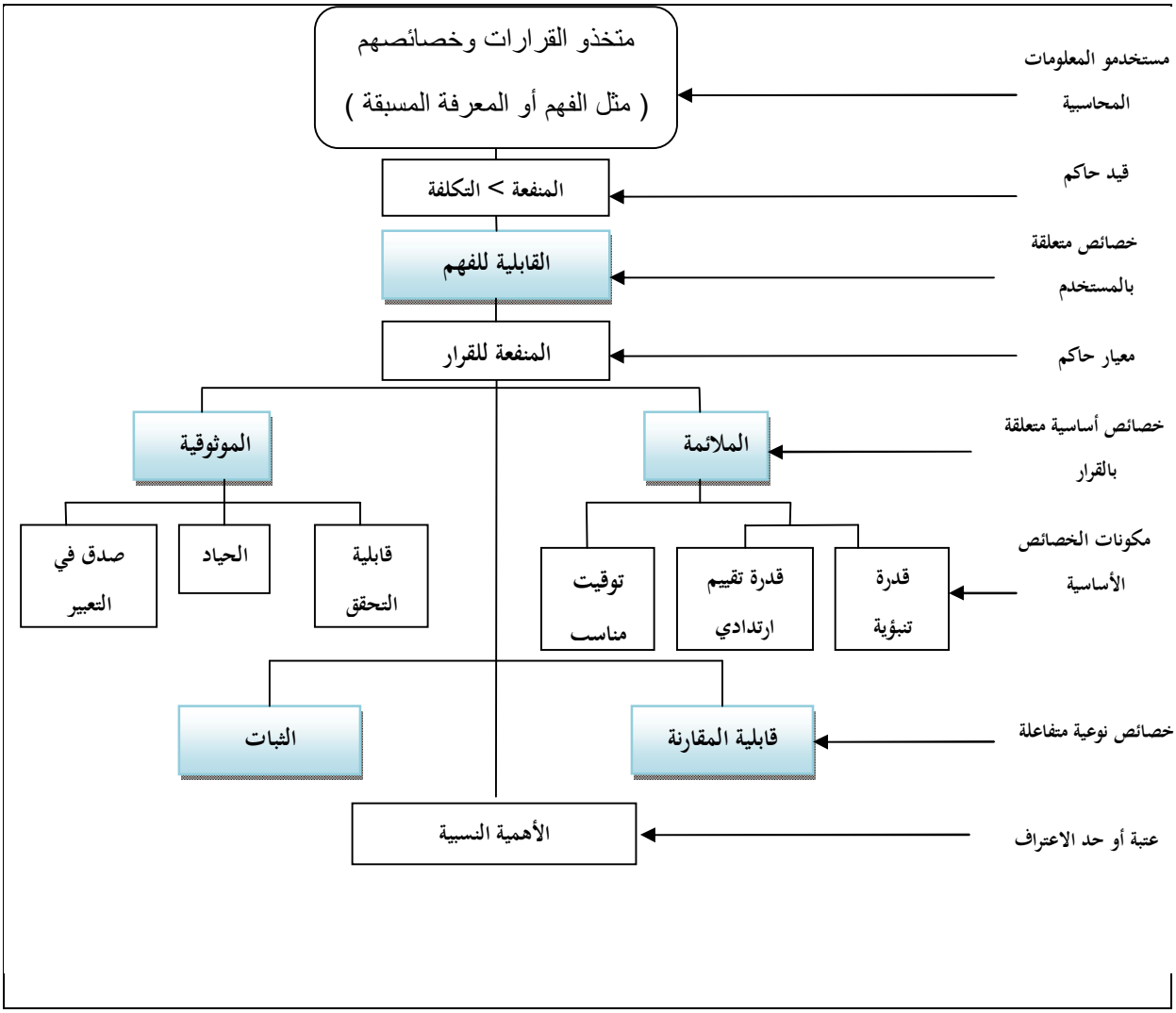
الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

أن 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 إنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير.[57]

وقد حددت الخصائص النوعية لأول مرة في بيان رقم 02 الصادر عن هيئة معايير المحاسبة المالية FASB عام 1980 بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " وفيما يلي هرم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، كما قدمها FASB نفسه (SFAC NO 2. 1980):

[57] 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، 2011، ص: 113.

الشكل رقم (1_1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب FASB



Source: Financial Accounting Standard Board, "**Qualitative characteristics of accounting Information**", SFAC No 2 May.1980, p: 20. in: http: www.fasb.org,

ويتضح من الشكل أعلاه أن الخصائص النوعية وجدت على عدة مراحل فنجد خاصية القابلية للفهم في أعلى الهرم مصنفة كخاصية متعلقة بالمستخدم في حين تظهر كلا من خاصية الملائمة والموثوقية كخصائص أساسية تتفرع بدورها إلى خصائص فرعية، كما تظهر خاصية القابلية للمقارنة كخاصية ناتجة عن تفاعل خاصيتي الملائمة والموثوقية.

أما بالنسبة لمحددات الخصائص أي القيود الحاكمة فظهرت في أعلى وأسفل الهرم وهما **المنفعة > التكلفة والأهمية النسبية**.

ويمكن أن نلخص الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى ما يلي:

أولا: الخصائص النوعية الأساسية:

فكما ورد في قائمة المفاهيم الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB فان الخواص التي تفرق بين المعلومات الأكثر إفادة عن المعلومات الأقل إفادة هما الملائمة والموثوقية .

❖ **الملائمة Relevance** :

عرفها FASB " 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.[58]

وللملائمة ثلاث خواص ثانوية هي:[59]

- القدرة التنبوئية: تتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار.
- إمكانية التحقق من التوقعات: تكون المعلومات ملائمة إذا كانت لها القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة لتصحيحها وتوجد هذه المعلومات في التقارير المرحلية أو القطاعية.
- التوقيت المناسب: تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

❖ **الموثوقية Reliability** :

تمتلك المعلومات صفة الموثوقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولية.[60]

إن خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاثة خصائص فرعية:[61]

- الصدق في التعبير : يقصد بخاصية الصدق في التعبير أو العرض مقابلة أو مطابقة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها وتقليب 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.
- القابلية للتحقق : تكون المعلومات المحاسبية قابلة للتحقق منها عندما تتوفر نتائج التحقق منها عن طريق طرف مستقل باستخدام نفس طرق القياس، تتطلب خاصية إمكانية التحقق أن تكون البيانات في شكل يسمح للأشخاص الذين يعملون بصفة مستقلة عن بعضهم الوصول إلى نفس المقاييس والنتائج من فحص تلك البيانات والأدلة والسجلات وليس المقصود الوصول إلى التطابق التام للنتائج وإنما يكون هنالك بعض الاختلافات في حدود معينة.

---

[58] 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.

[59] المرجع نفسه، ص: 42.

[60] كريمة علي كاظم الجوهر، **مرجع سبق ذكره**، ص: 114.

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

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

ثانياً :الخصائص النوعية الثانوية :

بموجب تصنيف FASB تشمل الخصائص الثانوية على القابلية على المقارنة والاتساق أو الثبات وان كل من هاتين الخاصتين يجب أن تتصف بها المعلومات المالية المفيدة ولكن ليس على نفس الدرجة من الأهمية لخاصيتي الملائمة والموثوقية فتوافر خاصيتي قابلية المقارنة والثبات في المعلومات لا يجعلها لوحدها مفيدة ما لم تتوفر خاصيتي الملائمة والموثوقية:

❖ **القابلية للمقارنة Comparability:**

تمتلك المعلومات خاصية القابلية للمقارنة عندما تمكن المستخدمين من إجراء مقارنة للقوائم المالية للمشروع على مرور الزمن، من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي، وفي الأداء.[62]

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب أن يتوفر الشرطين التالين:[63]

- ✓ سهولة العرض و استخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات،
- ✓ الثبات في القياس و العرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى.

❖ **الاتساق أو الثبات Consistency:**

هو الاستمرار في استخدام نفس الطرق والمبادئ والأساليب والسياسات المعتمدة لقياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى أي تغيير فيجب الإفصاح عنه لكي يتم أخذه بنظر الاعتبار من قبل المستخدم.[64]

ثالثا: خصائص مرتبطة بالمستخدمين:

❖ **القابلية للفهم understandability :**

ويقصد بها خلو البيانات من الغموض بحيث يسهل فهمها بيسر لتحقيق الفائدة منها، بمعنى أن البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية يجب أن تكون بسيطة وواضحة وخالية من التعقيد،[65] وبالمقابل فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين

---

[62] علي عبد الجابر الحاج علي إسماعيل، **العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية (للشركات المساهمة العامة الأردنية في القطاعين المصرفي والصناعي)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 26.

[63] هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و أفاق)، جامعة العربي ين مهيدي – أم البواقي–، يومي 7 و 8 ديسمبر2010 ، ص: 17.

[64] أكرم يحي علي الشامي، **اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص: 28.

[65] وليد ناجي الحيالي، **النظرية المحاسبية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الأول، 2007 ، ص:84.

مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية وعلى كل حال فانه يجب عدم استيعاب المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة انه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.[66]

لابد من الإشارة إلى قضية مهمة بالنسبة للتناقض الذي يمكن أن يصاحب المعلومات المالية التي تدعو للالتزام بكل من خاصيتي الملائمة والموثوقية، إذ أن الاهتمام بدرجة عالية من الملائمة سوف يكون على حساب قابلية للتحقق والحياد أي على موثوقية المعلومات، والعكس صحيح.[67]

مما ذهب ببعض الكتاب و الباحثين إلى القول بأن تضارب خاصيتي الملائمة والموثوقية هو سببو جود فجوة في الاعتراف بالإيراد بين التطبيق المحاسبي والمفهوم الاقتصادي، فبينما يعكس السوق الأحداث الاقتصادية عند حدوثها مباشرة، فان الاعتراف بالإيراد كمبدأ محاسبي لا يقوم بعكس هذه الأحداث الاقتصادية مباشرة، وإنما قد يعكس خلال فترات لاحقة قصيرة أو طويلة.[68]

ويمثل القدر المطلوب تحقيقه من خاصيتي الملائمة والموثوقية أساس المفاضلة عند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، ففي حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدراكبيراً من الموثوقيةوقدراً أقل من الملائمة فإن نموذج القيمة العادلة يحقققدراً أكبر من الملائمةوقدراً أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة . ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملائمة أو الموثوقية، فإنه يجب الموازنة بينهما، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف التضحية بأي من الملائمة أو الموثوقية بالكامل . وفي هذا المجال فقد أجمعت العديد من الدراسات على تميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة وذلك بخلاف محاسبة التكلفة التاريخية، في حين أن المشكلة الرئيسية هي عدم كفاءة وفاعلية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية، ومن هنا فقد ركزت معظم المعايير على أن السعر السوقي في سوق نشطة هو أفضل المقاييس المحددة للقيمة العادلة وأكثر موثوقية، في حين أن أساليب القياس الأخرى للقيمة العادلة يراعى فيها الحصول على أعلى درجة موثوقية ممكنة، على أن تبقى في جميع الحالات ذات درجة موثوقية مقبولة على الأقل.[69]

ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية، ويعزى ذلك إلى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.[70]

---

[66] **http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=3615**، تاريخ الاطلاع: 2015/02/27.

[67] طلحة احمد، **اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مجمع صيدال)**، مذكرة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثلجي بالاغواط، 2012/2011، ص: 60.

[68] جمال علي عطية الطرايرة، **مرجع سبق ذكره**، ص: 103.

[69] رضا إبراهيم صالح، **مرجع سبق ذكره**، ص: 33.

[70] جميل حسن النجار، **مرجع سبق ذكره**، ص: 472.

الفرع الثاني: دور القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ويمكن توضيح دور القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فيما يلي:

الجدول رقم (1_4): علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

النموذج / الخصائص	القيمة العادلة
الملائمة	1. يقصد بها ملائمة المعلومات للتوقيت المناسب أو التنبؤ بالمستقبل أو التقييم الارتدادي وإمكانية التحقق من التوقعات، 2. تطبق معلومات القيمة العادلة بشكل أوسع في النشاط التجاري لتحديد الوضع المالي للمشروع وفي اتخاذ قرارات حول أدوات مالية منفردة، كما أنها ملائمة للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة لهذه الأدوات، 3. عدم ملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية في ظل التضخم إذا كانت معدة وفقا لأساس التكلفة التاريخية، ويعد هذا الأساس غير صالح ولذلك يتم التوجه إلى القيمة العادلة حيث يتم الاستعانة بطرق تتضمن تعديلاً يعكس آثار التضخم وتأخذ في الحسبان التغير في المستوى العام للأسعار.
الموثوقية	1. يقصد بها نوعية المعلومات المحاسبية والتي يجب أن تتوافر فيها ثلاثة سمات هي القابلية لتحقق والصدق والحياد، 2. وبمطابقة خصائص الموثوقية على المعلومات المحاسبية التي توفرها القيمة العادلة يلاحظ أنها تتحقق بشرط توافر مقومات الأسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية، 3. وعلى الجانب الآخر يمكن القول أن هناك الكثير من عناصر الأصول والالتزامات ليس لها سوق نشطة الأمر الذي يجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم دقة التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي.
الثبات	1. يقصد بها تطبيق المؤسسة نفس المعالجات المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى ولا يمنع من تغيير الطرق المحاسبية التي تستخدم من فترة لأخرى إذا ثبت أفضليتها وملائمتها بشرط الإفصاح عن طبيعة ومبررات هذا التغيير وأثره على القوائم المالية، 2. وبالتطبيق على محاسبة القيمة العادلة يلاحظ تعدد نماذج أو مداخل تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات فمن تكلفة الإحلال إلى صافي القيمة البيعية ثم القيمة السوقية و صافي القيمة الحالية وصافي التدفقات النقدية المستقبلية إلى غير ذلك مما يجعل طرق القياس متنوعة كما أن تطبيق النموذج المختلط لا يؤدي إلى تحقيق خاصية الثبات.
القابلية للمقارنة	1. يقصد بها قابلية المعلومات المحاسبية الخاصة بمؤسسة معينة للمقارنة بمعلومات مماثلة عن مؤسسة أخرى مماثلة في نفس الفترة المالية أو على مستوى نفس المؤسسة لعدد من الفترات المالية، 2. ترتبط خاصية الثبات والقابلية للمقارنة فهما وجهان لعملة واحدة وبما أن المعلومات المحاسبية عن القيمة العادلة تفتقد للثبات فهي بذلك تفتقد للقابلية للمقارنة وذلك بسبب تعدد نماذج تقديرات القيمة العادلة لعناصر الأصول والالتزامات المالية .نتيجة تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة للأداة المالية وخاصة عند تعدد أساليب التقييم المستخدمة.

المصدر :سيد عبد الفتاح صالح حسين، **تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد الثاني، ديسمبر 2009 ، ص517.

كما يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 32 فقرة 78 إلى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية إذ أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى ما يلي:[71]

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

المطلب الرابع: القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

تعتبر قدرة النظام المحاسبي على الاستجابة للتغيرات المحلية والدولية من أهم العوامل المساعدة على استمراريته وهذا يكون ناتجا عن الاهتمام بمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة المحيطة به فملائمة نظام محاسبي معين في فترة ما لا يعني التمسك به في حالة عدم مسايرته للتغيرات المحلية والدولية، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية، فمع اختلاف الفلسفة والقواعد ومبادئ المحاسبية للنموذجين (الأوربي والأمريكي) إلا أن ذلك لم يحل دون المطالبة والمناداة بالتوحيد والتنسيق المحاسبي على المستوى الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي.

ففي ظل العولمة وتطور الأسواق المالية ثبت للعام والخاص حدود كل نظام محاسبي ومالي وطني أو جهوي، الأمر الذي يستدعي التنسيق والتوحيد.[72]

ونظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق و محاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وإلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية.[73]

---

[71] منصور فيحان دعسان المطيري، **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2011، ص: 37.

[72] محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010، ص:42.

[73] مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 02. بتصرف.

وصدر النظام المحاسبي المالي بمقتضى قانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر 2007 والذي يهدف حسب المادة الأولى منه إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدعى في صلب النص "المحاسبة المالية"، وكذا شروط وكيفيات تطبيقه.[74]

الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي:

عرفت المادة 03 من القانون 11/07 المحاسبة المالية وذلك كما يلي :[75] " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي:[76]

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة،
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات،
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية أو المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار،
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

ويتكون النظام المحاسبي المالي من مجموعة فصول يمكن تلخيصها في الشكل التالي:

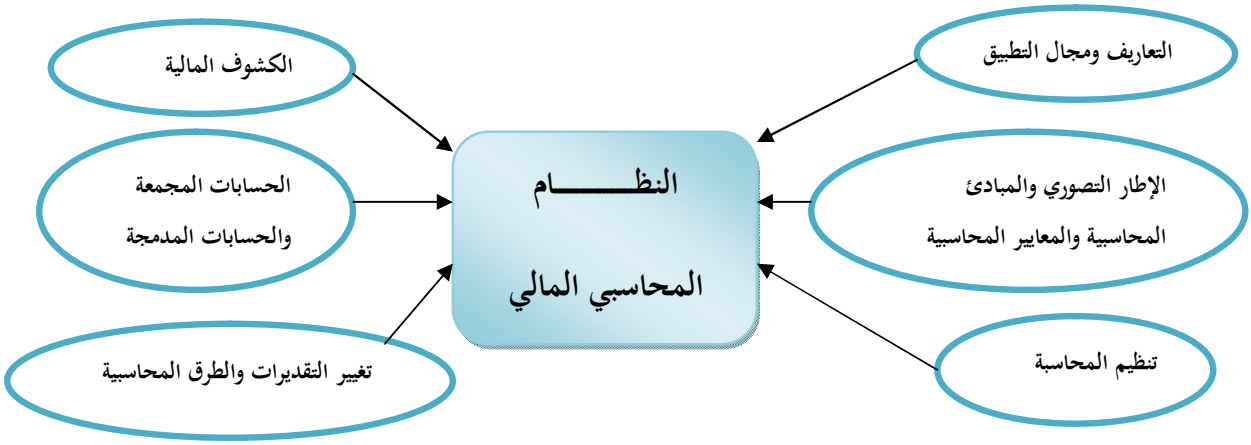
---

[74] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 11/07 المتضمن "النظام المحاسبي المالي"**، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007، ص: 03.

[75] نفس المرجع السابق، ص: 03.

[76] فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص:06.

شكل رقم (1_2): محتويات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على القانون رقم 11/07.

الفرع الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي :

تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية "، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها:[77] " المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها :[78] " المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية ".

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

[77] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **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، ص: 87.

[78] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **النظام رقم 09-08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية العدد 14، 25 فبراير2010، ص: 20.

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى احد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافر فيها الشروط الآتية:[79]

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

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في:[80]

-القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة)،

-قيمة الإنجاز،

-القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

والعناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ندرجها وفق الأتي:[81]

أولا: التثبيتات العينية و المعنوية :

وندرج ما جاء في إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية و المعنوية في النقاط الآتية :

- 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 ومجموع 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،
- القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون . و القيمة الحقيقة 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،

---

[79] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، مرجع سبق ذكره، ص:87.

[80] نفس المرجع السابق، ص: 06.

[81] المرجع نفسه، ص: 10-15.

- إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فان 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،
- يتم تقييم العقارات الموظفة وذلك بعد أن يتم إدراجها في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم و إما على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة)، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها،
- إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق مع إمكانية تقديم مجال لتقدير القيمة العادلة،
- تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها،
- يجب أن تعكس القيمة الحقيقية (العادلة) الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية،
- يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، 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.

ثانيا: التثبيتات المالية:

تدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة:

- ✓ 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،
- ✓ القروض والحسابات الدائنة التيأصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير.

وندرج 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 تندرج 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.

ثالثا: المخزونات :

وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم المخزونات وفق القيمة العادلة في النقاط التالية:

- عملا بمبدأ الحيطة، فإن المخزونات تقيم بأقل تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع القدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق ،
- تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع،
- تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.

رابعا: 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 الملحقة بالإعانات،
  - ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.

خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى:

وجاء بخصوص ذلك ما يلي:

- تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ،
- بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.

سادسا: تقييم الأعباء والمنتوجات المالية:

وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي في خصوص ذلك في النقاط التالية:

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

سابعا: عقود الإيجار التمويلي:

وندرج بخصوص تقييم عقود الإيجار التمويلي بالقيمة العادلة في النقاط التالية:

- يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية (العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا.

إضافة إلى ما سبق ذكره من العناصر المقيمة على أساس القيمة العادلة، فقد أوجب المشرع الجزائري أيضا تقييم السلع المكتسبة مجانا أو عن طريق التبادل بقيمتها العادلة وذلك نظرا لانعدام الأساس الموضوعي للاعتراف بها وفق تكلفتها التاريخية.

مما سبق يلاحظ أن المشرع الجزائري أجاز باستخدام القيمة العادلة وذلك كلما توفرت الشروط اللازمة بهدف تصحيح الصورة المالية للمؤسسة والوصول إلى معلومة محاسبية تتميز بالخصائص النوعية ذات الجودة العالية، وبالمقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية نجد أن الافصاحات التي أوجبها النظام المحاسبي المالي هي نفس المعلومات التي يجب تقديمها في معايير المحاسبة الدولية في حالة إتباع نموذج القيمة العادلة.

الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر:

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية نلخصها في النقاط التالية:

1. **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية** : إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية،[82]

2. **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية،[83]

3. **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة** : إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي للجزائر،[84]

4. **غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الوقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.[85]

---

[82] عاشور كتوش، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، أثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 13.

[83] جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي،06/05 ماي 2013، ص:11.

[84] مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، 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:563 .

[85] تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011، ص: 17.

المبحث الثاني: عرض الدراسات السابقة

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

المطلب الأول : الدراسات العربية

1. دراسة (يامن خليل الزغبي 2005) بعنوان: " القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية) ".[86]

هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية ، وذلك من خلال تسليط الضوء على مشاكل القياس القائمة على أساس التكلفة التاريخية وما يترتب عليه من عدم موثوقية القياس المحاسبي والاتجاه نحو تطبيق مفهوم القيمة العادلة كبديل عنها وفيما إذا كان هناك مشكلات تطبيقية تحول دون ذلك ، كذلك التعرف على الخصائص التي يمكن أن تضفيها القيمة السوقية العادلة على المعلومات المحاسبية وهي الموضوعية والجمع والمقارنة والاستمرارية والملائمة، وقد شملت عينة الدراسة المدراء الماليون والمحاسبون ومدققوا الحسابات ومدراء الاستثمار العاملين في الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي.

وقد أظهرت نتائج الدراسة انه يوجد تمسك من قبل الفئة المستهدفة بالاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي وعدم الرغبة بالتحول عنها على الرغم من معرفتهم بالعديد من المشاكل التي تعتريها، كما توصلت الدراسة إلى أن هناك غموضا في فهم مدخل القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الأردنية ، وأيضا إلى أن البيئة الأردنية لا تتوفر فيها مقومات استخدام القيمة العادلة بسبب عدم مساعدة الظروف الثقافية والتشريعات المحلية في تطبيقها ، كما خلصت النتائج إلى أن القيمة العادلة لا تشكل أهمية كبيرة للفئة المستهدفة على الرغم من اعترافهم بأن المعلومات التي تقدمها عن الشركات الصناعية هي أكثر موثوقية وأكثر ملائمة من التكلفة التاريخية.

وأوصت الدراسة بضرورة قيام مدققي الحسابات بتشجيع المدراء الماليين في الشركات الصناعية على تطبيق معايير القيمة العادلة لما لهم من دور مهم في فرض السياسة المحاسبية، وكذلك تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة.

[86] يامن خليل الزغبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية)**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة اليرموك – الاردن، 2005.

2. **(دراسة عدس، ونور، 2006) بعنوان: " القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة (دراسة لاستطلع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون) ".**[87]

يهدف البحث في دراسة وإظهار الرغبة في استخدام القيمة السوقية العادلة في تقييم جميع أنواع الأصول وجعلها منهجا مستقل في القياس المحاسبي ، والوقوف على رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون ممن لهم علاقة كبيرة في ظهور قيم الوحدة المحاسبية في صورة صادقة وعادلة وعلى درجة من الموثوقية.

كما أن البحث يسعى إلى اكتشاف فيما إذا كانت ظروف البيئة الأردنية تتوافق (أو تتعارض) مع ما يرغب مستخدمو القوائم المالية تطبيقه فيما يخص القيمة العادلة في الشركات الأردنية.

وكشفت نتائج هذه الدراسة إلى:

- أن المحاسبون القانونيون الأردنيون يرغبون في التمسك بالتكلفة التاريخية لأنها تسهل عملهم عند تدقيقهم لأعمال الشركات، إذ انه لا يلزمهم سوى مطابقة المستندات المتعلقة بالأصول والقيم التي تظهر في الشركة ، وبالتالي فهي تخفف عملية مساءلتهم،
- إن رؤية المحاسبون القانونيون الأردنيون لتبني معايير محاسبية دولية لا يساعد بشكل كبير تطبيق القيمة السوقية العادلة ، وهذا الأمر يمكن أن يعزى إلى أن المعايير المحاسبية الدولية لا تحمل في طياتها صفة الإلزام بتطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي على جميع أصول الشركة،
- تميل البيئة الأردنية إلى عدم الرغبة بالتغيير في إتباع الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة في القياس المحاسبي،
- هناك سيطرة كبيرة من قبل التشريعات الضريبية على القياس المحاسبي في الشركات الأردنية ، وهذه أحد المحددات التي تزيد دعم تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة الأردنية ، مما أدى إلى عدم الاهتمام الكبير بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تحث على تقييم الأصول (الثابتة خصوصا) بالقيمة السوقية العادلة لدى الشركات الأردنية،
- تفتقر البيئة الأردنية إلى إدراك كبير لمفهوم القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي،
- هناك رفض من قبل البيئة الأردنية لاستخدام القيمة السوقية العادلة كمنهج مستقل في القياس المحاسبي، على الرغم من اعترافها بتوفيرها العديد من الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا المدخل في القياس المحاسبي،
- طالما هناك رفض للبيئة الأردنية للقيمة السوقية العادلة فانه ليس من الجدي تطبيق النماذج الرياضية (والمستخدمة في معظم الدراسات الحديثة) في بيئة الشركات الأردنية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أبرزها:

- ✓ تشجيع المحاسبون القانونيون الأردنيون على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والتي تخص القيمة السوقية العادلة في الشركات الأردنية من خلل التعاون مع الإدارة المالية في الشركات وذلك لان أصحاب المهنة لهم الدور الكبير في فرض السياسات المحاسبية،
- ✓ تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة السوقية العادلة نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة.

---

[87] نائل عدس، عبد الناصر نور، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة (دراسة لاستطلاع رأي المحاسبون القانونيون الأردنيون)**، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع تحت شعار (القيمة العادلة والإبلاغ المالي)، عمان– المملكة الأردنية الهاشمية، 14/13 أيلول 2006.

3. (**دراسة فلوح، وحسن، 2011**) بعنوان: **" محاسبة القيمة العادلة في شركات التامين (دراسة تطبيقية) ".**[88]

يتلخص هدف هذه الدراسة في التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأهمية التقييم العادل لأصول والتزامات شركات التأمين، والمشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيقه، ودراسة واقع تطبيق هذا التقييم في شركات التأمين السورية والصعوبات التي تواجهه . ولتحقيق هدف الدراسة اعتمد الباحث على المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بمحاسبة القيمة العادلة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبية الدولية وتجارب الدول الأخرى للحكم على إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لقياس أصول والتزامات شركات التأمين ولاسيما أصول والتزامات عقود التأمين ، ثم قام بإسقاط هذه المعلومات النظرية على الواقع الميداني لشركات التأمين السورية بهدف تحديد التوصيات اللازمة لتطوير تطبيق محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين السورية . وفي الأخير توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

- أن استخدام مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول والالتزامات عموما ، وأصول والتزامات عقود التأمين خصوصا يقدم مزايا ومنافع كبيرة تؤهله ليكون أساس القياس الأكثر قبولا واستخداما في العالم في السنوات المقبلة لقياس الأصول والالتزامات في المنشأة الاقتصادية . وقد بدأ تطبيقه على المستوى الدولي منذ عام 2005 في مختلف المؤسسات المالية التي تعمل في سوق البورصة ولمعظم الأدوات المالية على الرغم من بعض السلبيات وما شركات التأمين إلا جزءا من هذا السوق ويتوجب عليها التكلم بلغته (أي القيمة العادلة) للتعبير عن أدائها ونشاطها
- أن بعض شركات التأمين السورية قيمت بعض الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة وكذلك الحال فيما يتعلق بأصول والالتزامات عقود التأمين ، وأفصحت عن ذلك في التقارير المالية .إلاأن استخدام هذا التعبير كان خجولا ورأى الباحث أن السبب في ذلك يعود إلى المشاكل والصعوبات التالية :
  - ✓ ضعف نشاط سوق الأوراق المالية السورية
  - ✓ ضعف خبرة شركات التأمين السورية وكوادرها بتطبيق المعايير الدولية التي تتضمن القيمة العادلة وآلية قياسها .

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها : ضرورة أن تعطي شركات التأمين في سوريا اهتماما أكبر لمفهوم التقييم العادل مستقبلا وذلك من خلال:

- ✓ إجراء الدراسات والأبحاث فيما يتعلق بمفهوم القيمة العادلة ومجالات تطبيقها، مستفيدة من تجربة وخبرة شركات التأمين الكبرى في هذا المجال،
- ✓ الالتزام الدقيق بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بما فيها المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة.

[88] صافي فلوح، عيسى هاشم حسن، **مرجع سبق ذكره**.

4. **(دراسة جميل حسن النجار، 2013)** بعنوان: **" أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين ".**[89]

تهدف هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية .

وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة .

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية يزيد من درجة موثوقية وملائمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يواجه العديد من المعوقات منها عدم توافر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها : ضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد بشكل متواصل على استحداث كافة الإجراءات والخطوات الإدارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة للأوراق المالية المتداولة.

5. **(دراسة جمعة، آدم، 2013)** بعنوان: **" أثـــر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإســـــلامية ".**[90]

تهدف هذه الدراسة إلى بيان مدى إمكانية توجه هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية والإسلامية نحو معايير محاسبة القيمة العادلة بصفة خاصة وإمكانية تطبيقها في المصارف الإسلامية من خلال عملية القياس والإفصاح والاعتراف، ومدى تحقيق وسائل القياس المحاسبية المبنية على أساس القيمةالعادلة للمقاصد الشرعية إضافةً إلى قدرتها على تفادي المحظورات و أثر تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية للمصارف الإسلامية.

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نوجزها في النقاط التالية :

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة تقتضي الاهتمام بتطوير أداء العاملين مهنيا، من خلال الاهتمام بالتأهيل المهني للعاملين في الإدارات وخاصة معدي التقارير المالية وذلك من خلال عقد دورات تدريبية متخصصة في المعايير المحاسبية وبشكل خاص المعايير المتعلقة بالقيمة العادلة،
- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية يؤدى إلى إظهار نتائج كانت أكثر واقعية حول إظهار الأداء المالي للمصارف الإسلامية فضلا عن أثرها في إضفاء الثقة على القوائم المالية،
- عدم وجود معايير محددة كافية لتقدير القيمة العادلة للأدوات المالية غير المتداولة قد يخلق مشاكل للمدققين والجهات الإشرافية وخاصة الأدوات المالية داخل المصارف الإسلامية في ظل غياب أسواق مالية إسلامية.

وأوصى الباحث أن للقيمة العادلة انعكاسات جيدة جدا على المعلومات المحاسبية وعلى الاقتصاد ككل، ويمكن تطبيق نموذج القيمة العادلة في المصارف الإسلامية ولكن إن توفرت عدة أمور، ومن أهمها:

---

[89] جميل حسن النجار، **مرجع سبق ذكره.**

[90] هوام جمعة، حديدي آدم، **مرجع سبق ذكره.**

1. توفر الأسواق الجاهزة، والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمكن المصارف الإسلامية من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية،
2. توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة وخاصة من الجانب الشرعية لتمكين المصارف الإسلامية استخدام والاستفادة من المزايا التي تتمتع بها محاسبة القيمة العادلة،
3. توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات المصارف المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط،
4. ضرورة ترسيخ مفهوم تطبيقات محاسبة القيمة العادلة وخصائصها وطرق قياسها لدى العاملين في مجال المحاسبة خاصة الأدوات المالية.

6. (**دراسة مسعود بوخالفي، 2013**) بعنوان: **" أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية"**.[91]

تهدف هذه الدراسة لمعالجة مشكلة الإفصاح الصادر وفق القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية.

وباستخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، قام الباحث باستطلاع أراء عينة من المحاسبين والأساتذة الجامعيين ذوي التخصص المحاسبي. وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

- وجود أهمية لتبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للقيمة الحقيقية (العادلة) في إعادة التقييم للأصناف المحاسبية التي أوجب النظام المحاسبي إعادة تقييمها بالقيمة العادلة وكذلك الإفصاح بموجبها،
- أن هناك اتفاق بشكل ايجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية،
- هناك تحديات يمكن أن تواجه المؤسسات الجزائرية غي حالة إعادة التقييم بالقيمة الحقيقية والإفصاح بموجبها في الكشوف المالية.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات منها :

- ✓ ضرورة توعية المحاسبيين بأهمية القيمة العادلة في التأثير على البيانات والمعلومات المالية من خلال تطبيق القيمة العادلة واثر ذلك على الإفصاح في القوائم المالية والاعتراف المحاسبي للبيانات المالية،
- ✓ رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الجزائرية، من اجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية للعاملين في تلك المؤسسات نظرا لحداثة مفهوم القيمة العادلة.

[91] مسعود بوخالفي، **اثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية**، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثليجي- الاغواط، 2013.

7. (دراسة محمد العربي قزون، 2013) بعنوان: " دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي ".[92]

هدفت هذه الدراسة من جهة ، إلى البحث في فعالية القياس المحاسبي باستخدام نموذج القيمة العادلة في سياق تحليلي لما ورد في الأدبيات المحاسبية ، بغية تحديد مفهومها وموقعها في النظرية المحاسبية وبيان مختلف الاتجاهات الفكرية بشأنها ، ومن جهة أخرى إلى معرفة جدوى تطبيقها في البيئة الجزائرية ، ومدى جاهزيتها لذلك من خلال استقصاء أراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالشأن المحاسبي .

وقد خلصت الدراسة إلى أن القيمة العادلة تتمتع بإجماع نظري نظرا لما تقدمه من وقوف حقيقي على ثروة المؤسسة وأدائها والحفاظ على رأس المال ، وذلك نتيجة اعتمادها السوق كمرجع أساسي للقياس، كما خلصت إلى أن البيئة الجزائرية ليست ملائمة للقياس وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي ، نظرا لحداثة تطبيق المفهوم وعدم جاهزية شروط تطبيقها أبرزها وأهمها عدم وجود أسواق نشطة، وأحيانا عدم وجود أسواق خاصة ببعض الأصول، مما يحول ذلك من جدوى تطبيقها، بالإضافة لعدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة، عند استعمال النماذج الداخلية.

المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية:

1. (دراسة Beatty A , 1995) بعنوان: " The effects of fair value accounting on investment portfolio management : How fair is it ? ".[93]

وقد جاءت هذه الدراسة نتيجة لإصدار معيار المحاسبة المالية الأمريكي (SFAS 115) في عام (1993) وظهور العديد من الانتقادات وخاصة من قبل البنوك، كون المعيار يتطلب أن تقيم الاستثمارات المالية بالقيمة العادلة / السوقية، وإظهار التغيرات في حقوق الملكية، سيؤدي إلى ظهور تقلبات غير حقيقية في قيمة حقوق الملكية، وبالتالي فإن إدارات البنوك سوف تتأثر تبعا لذلك في تخفيض حجم الاستثمار في الاستثمارات المالية وتواريخ استحقاق هذه الاستثمارات ومرونة إدارة المحافظ الاستثمارية، وقد هدفت الدراسة إلى اختبار مدى تأثير هذا التوجه نحو القيمة العادلة أو السوقية لتقييم الاستثمارات المالية على إدارة المحافظ الاستثمارية.

وقد طبقت الدراسة على البيانات المالية لـ 252 من الشركات القابضة للبنوك للفترة من الربع الثاني لعام 1993 وحتى نهاية الربع الأول من عام 1994 . وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تحقيق شكوك منتقدي هذا المعيار من خلال انخفاض نسبة استحقاقات الاستثمار المالية بعد صدور المعيار،
- انخفاض نسبة الاستثمارات المالية المتاحة للبيع لتجنب التقلبات في قيمة حقوق الملكية.

[92] محمد العربي قزون، **دور القيمة العادلة في تفعيل القياس المحاسبي**، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة، 2013.

[93] Beatty, A, **The Effect of Fair Value Accounting on Investment Portfolio Management: How Fair Value Is It?,** Federal Reserve Bank of St. Louis Review. Vol.77. No.1. Jan /Feb. pp 25 – 39, 1995.

2. دراسة (Dirtrich, etal، 2000) بعنوان: " The reliability of investment property fair vale estimates ".[94]

هدفت الدراسة إلى فحص موثوقية تقديرات القيمة العادلة للاستثمارات العقارية المسجلةمحاسبيًا في الشركات البريطانية لمقارنتها بأسعار البيع المتحققة لاحقا لها، والبحث فيما إذا كان هناك تلاعب إداري في تقدير القيمة العادلة للاستثمارات العقارية، ووجود مقيم داخلي أو خارجي من جهة، وسمعة مدقق الحسابات الخارجي من جهة أخر ى . وقد تم إجراء الدراسة على جميع المنشآت التي تعمل في مجال الاستثمار العقاري في بريطانيا خلال الفترة من 1988- 1996.

وقد بدأت فكرة هذه الدراسة للبحث عن مدى دقة المناقشات التي تدور حول أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة أكثر ملائمة من تطبيق التكلفة التاريخية لكنه في المقابل أقل موثوقية.

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن تقديرات القيمة العادلة كانت بالمتوسط متحفظة مقارنة مع أسعار البيع للفترة من 1988-1996 وأن هذه التقديرات كانت أقل تحيزا وأكثر دقة من استخدام أرقام التكلفة التاريخية،
- لوحظ وجود تدخل في الإدارة في فترة ما قبل اعتماد القيمة العادلة وإلغاء التكلفة التاريخية، من حيث استخدام الأسلوب الذي يحقق عائدا أعلى عن البيع، وذلك لمحاولة إبقاء الدخل ضمن مستويات محددة، لكن لم يتم إثبات هذا السلوك للفترة اللاحقة،
- أن تقديرات القيمة العادلة التي كانت تتم من مقدر خارجي أكثر دقة وأقل تحيزا من تلك المقدرة من مقدر داخلي، لأن تقديرات المقدرين الخارجيين تكون أكثر دقة وأقل تحيزا في ظل أن الشركة تخضع لتدقيق خارجي من شركات ذات السمعة العالية.

3. دراسة (Tan, Hancock, Taplin and Tower، 2004) بعنوان: " Fair Value Accounting for Financial instruments: Australian versus singaporean preparer perspective ".[95]

قامت دراستهم على فحص وجهات نظر المؤسسات المالية في كل من استراليا وسنغافورة ، فيما يتعلق بالنموذج الدولي المقترح فيما يخص تطبيق محاسبة القيمة العادلة ، وهو قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ، والاعتراف بالإيرادات والنفقات المترتبة على تطبيقها في قائمة الدخل ، كما أن الدراسة أرادت معرفة آراء هذه المؤسسات فيما يتعلق بمدى ملائمة المعلومات التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة وفيما إذا كانت هناك إمكانية المقارنة ما بين القوائم المالية لهذه المؤسسات عندما تقوم جميعها بتطبيق القيمة العادلة.

حيث قام الباحثون بتوزيع استبانه إلى المدراء الماليين في هذه المؤسسات المالية في كل الدولتين لأخذ آرائهم في النزاع القائم حول موثوقية القياس للأدوات المالية بالقيمة العادلة فتم توزيع (201) استبانه على المدراء الماليين في المؤسسات المالية في

[94] Dirtrich, R.A. & Harris, M.S. & Muller, K.N. (2000), **The reliability of investment property fair vale estimates**, Journal of Accounting and Economic, 30(2001), pp 125-158.

[95] Tan, C. W. R., Hancock, P., Taplin, R. and Tower, G, **Fair Value Accounting for Financial Instruments: Australian Versus Singaporean Preparers' Perspectives**, Paper Submission for the 2004 Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference Alice Springs, Australia July 4 - 6, 2004.

استراليا ، و (200) استبانه على المدراء الماليين في سنغافورة ، وقد كانت نسبة الاستجابة للدولتين معا (21.7 %) ، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- بشكل عام ، وجد أن هناك حيادية في دعم تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جميع الأدوات المالية ، إلا أن البنوك الاسترالية أظهرت معارضة أكبر في تطبيق القيمة العادلة مقارنة بسنغافورة . بينما الاتحادات الائتمانية في استراليا هي أكثر إيمانا منها في سنغافورة بالنسبة لاستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي،
- بالنسبة لدراسة الخصائص النوعية للقيمة العادلة ، فقد وجد أن هناك اتفاق عام بان محاسبة القيمة العادلة تحسن من ملائمة المعلومات التي تقدمها ، إلا أن المؤسسات المالية في سنغافورة كان لها رأي أقوى فيما يتعلق بملائمة محاسبة القيمة العادلة ، كما أنها تشجع على إجراء المقارنة ما بين قوائم الدخل للمؤسسات المالية.
- أظهرت نتائج هذه الدراسة انه هناك اتفاق عام في أن القيم السوقية العادلة توفر الحيادية، وتظهر الملائمة في المعلومات، وتوفر خاصية المقارنة.

4. دراسة (Rérolle J.F, 2008) بعنوان: " Le débat sur la juste valeur : de l'utopie comptable au réalisme financier ".[96]

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم القيمة العادلة في المعايير المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية المالية الأمريكية، وتحليل مفردات هذه التعاريف مع مقارنتهما مع بعضها البعض، واستنتاج ابرز الصعوبات التي تؤدي إلى عدم تطبيق القيمة العادلة ميدانيا، خاصة بعد تجميد العمل بالمعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 وذلك بتوصية من لجنة البورصة والأوراق المالية الأمريكية، على اثر الانتقادات التي وجهت للقيمة العادلة واتهامها بمساهمتها في الأزمة المالية العالمية سنة 2008، كما أشار الباحث إلى الجهود المشتركة من طرف كل من IASB و FASB في إيجاد معيار مرجعي يوحد مفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها، وهو ما تجسد فعلا في ظهور المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13 .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها :

- أن السوق يمتاز بالتقلبات والتذبذبات فيصعب الاعتماد عليه كمرجع للقياس من طرف النظام المحاسبي المتميز بالثبات والاستقرار،
- تأطير عملية القياس من خلال إطار مفاهيمي صعب ومخالف للمنطق، وعليه تكون عملية إشراك المقيمين في إعداد المعايير المحاسبية الدولية عملية هامة لتعزيز وظيفة القياس المحاسبي.

[96] Jean-Florent Rérolle, **Le débat sur la juste valeur : de l'utopie comptable au réalisme financier**, par REROLLE JEAN-FLORENT (Revue trimestrielle de droit financier 2008, n°4, p.48-54).

5. دراسة (Hamid B & Elabidi H, 2009) بعنوان: " L'information Comptable en Juste Valeur: Quelle Utilite pour les Investisseurs ? ".[97]

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة مدى نفعية المعلومة المحاسبية المبنية على القيمة العادلة فيما يرتبط بقرارات الفاعلين بالسوق، وأيضا دراسة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة، خاصة الملائمة، الموثوقية والقابلية للمقارنة، وقام الباحثان بدراسة ميدانية بواسطة استبيان موجه للمحللين الماليين الفرنسيين.

وبتحليل النتائج توصلت الدراسة إلى ما يلي:

- أن أغلبية المحللين الماليين المستجوبين يرون بان القيمة العادلة تمثل مقاربة محاسبية قادرة على ترجمة الحقيقة الاقتصادية الحالية للمؤسسة، وتساعد المستثمرين في فهم أفضل للمخاطر المالية،
- غير أن أغلبية المستجوبين أصدروا حكما في كون تطبيق القيمة العادلة من شأنه أن ينجر عنه مخاطر في ما يرتبط بالموثوقية والقابلية للمقارنة.

6. دراسة (Shanklin et al., 2011) بعنوان: " A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial Reporting ".[98]

هدفت هذه الدراسة إلي 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 IFRS تحتم قياس بعض الأصول والخصوم والاموال الخاصة بالقيمة العادلة، وتناولت الدراسةأيضاً مسار تاريخي موجز للمحاسبة عن القيمة العادلة في معايير المحاسبة الدولية، وذلكتماشياً لما يتم من خطط التقارب بين FASB و IASB ،وأيضاً الاتجاه العالمي نحو تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، وذلك للتوصل إلى أهمية وموثوقية التقارير المالية المعدةوفقاً للقيمة العادلة مقارنة بالتقارير المالية المعدةوفقاً للتكلفة التاريخية، وذلك على غرار الجدل القائم بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، على الرغم من قدم مدخل التكلفة التاريخية وهيمنته على الاعتراف به في القوائم المالية لم يكن هناك أي توجيهات محددة بشأن مختلف الحسابات البديلة والاستخدامات المناسبة من التأكيدات المتعلقة بالقيمة العادلة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك أهمية كبيرة للتحول إلى المحاسبة عن القيمة العادلة وذلك للوصول إلى توافق عالمي ومجموعة موحده من المعايير الدولية IFRS، وأيضا هناك فجوه تحدث عند تطبيق القيمة العادلة وذلك نتيجة عدم الفهم التام لهذا المدخل مقارنة بمداخل القياس الأخرى،وأيضاً متى يمكن استخدام 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 .

---

[97] Badreddine Hamdi, Houda Elabidi, **L'information Comptable en Juste Valeur: Quelle Utilite pour les Investisseurs ?**, ERMMES - Laboratoire d'Etudes et de Recherche Méditerranéennes en Management des Entreprises, 2009, https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00459351.

[98] Stephen B. Shanklin, Debra R. Hunter , Craig R. Ehlen, **A Retrospective View Of The IFRS' Conceptual Path And Treatment Of Fair Value Measurements In Financial Reporting**, Journal of Business & Economics Research – March, 2011, Volume 9, Number 3.

7. دراسة (Christensen & Nikolaev, 2013) بعنوان: " Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? ".[99]

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وان معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

المطلب الثالث : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

سنحاول ومن خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من أوجه التشابه والاختلاف بين هذه الدراسة والدراسات السابقة وذلك من خلال هدف الدراسة و الدراسة الميدانية.

أولا: أوجه التشابه:

من خلال استعراض الدراسات السابقة العربية والأجنبية يلاحظ أن اغلبها تناولت متغير من متغيرات الدراسة الحالية على الأقل، حيث نجد منها من تطرق إلى اثر محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهذا في دراسة كل من **يامن خليل الزغبي، جميل حسن النجار** ودراسة **مسعود بوخالفي** وهذا فيما يخص الدراسات العربية أما الأجنبيةفكانت دراسة كل من **Tan, Hancock, Taplin and Tower** و **Hamid B & Elabidi H**، كما تناولت دراسة كل من **محمد العربي قزون** و **مسعود بوخالفي** متغير أخر وهو الصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

وأيضا تتلاقى الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الجانب الميداني وذلك في الوسيلة المستخدمة في الدراسة الميدانية حيث نجد اغلب الدراسات استخدمت الاستبيان للوصول إلى النتائج.

ثانيا: أوجه الاختلاف:

لعل ابرز ما يجعل هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة هو محل الدراسة والمتمثل في البلد حيث نجد أن الدراسات السابقة والتي تتشابه مع هذه الدراسة من حيث الهدف جميعها دراسات طبقت خارج الجزائر، أما الدراسات السابقة المحلية فلم تتطرق إلى دراسة مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر،

ونجد أيضا من الدراسات السابقة ممن تناولت مدى تطبيق القيمة العادلة ولكن في مؤسسات بأشكال مختلفة حيث تناولت دراسة **جمعة، آدم** المؤسسات المصرفية الإسلامية ودراسة **فلوح، وحسن** تناولت مؤسسات التامين ودراسة **Tan, Hancock, Taplin and Tower** فتناولت المؤسسات المالية.

[99] Hans B. Christensen and Valeri V. Nikolaev, **Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ?**, The University of Chicago Booth School of Business 5807 South Woodlawn Avenue Chicago, IL 60637, 2013, Electronic copy available at: http://ssrn.com/abstract=1269515.

خلاصة الفصل:

على ضوء الإطار النظري للدراسة تطرقنا إلى الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة والذي من خلاله عرضنا مجموعة من المفاهيم للقيمة العادلة وأيضا مزايا وعيوب القيمة العادلة، كما تناولناها من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)، وكذا علاقتها بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأيضا التطرق إلى محاسبة القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي.

ويمكن تلخيص أهم النقاط والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا الفصل فيما يلي:

أن نموذج القيمة العادلة يركز بصورة أساسية على تقديم معلومات تعكس بدقة ووضوح جميع الأحداث والظروف والحقائق المالية الجوهرية التي تؤثر في قيمة الأصول والالتزامات موضوع عملية القياس وبما يسهم في تحديد الأسعار ويساعد مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقييم أداء المؤسسة بشكل حقيقي، واتخاذ القرارات التي تتعلق بجوانب اهتماماتهم المختلفة،

يتبن لنا من خلال هذا الفصل مدى توجه معايير المحاسبة الدولية نحو تبني مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في العديد من المعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية مثل الأصول المادية والاستثمارات العقارية والأصول البيولوجية والأدوات المالية، وتظهر عملية التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة من خلال أولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية وأهمها الملائمة والموثوقية،

ويستنتج أيضا أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية الموجهة نحو استخدام القيمة العادلة يساعد في تحديد الطرائق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف الاقتصادية على المركز المالي للمؤسسة، وتسهم في تحسين نوعية المعلومات المقدمة لمختلف فئات المستخدمين، وذلك من خلال تقديم معلومات ملائمة وقابلة للفهم وذات موثوقية عالية وبما يجعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة مع المعلومات المحاسبية للمؤسسات الأخرى، وبين المعلومات المحاسبية للمؤسسة نفسها لفترات زمنية متعددة.

وأيضا نستنتج أن المشرع الجزائري أجاز استخدام القيمة العادلة وذلك كلما توفرت الشروط اللازمة بهدف تصحيح الصورة المالية للمؤسسة والوصول إلى معلومة محاسبية تتميز بالخصائص النوعية ذات الجودة العالية، وبالمقاربة مع المعايير المحاسبية الدولية نجد أن الافصاحات التي أوجبها النظام المحاسبي المالي هي نفس المعلومات التي يجب تقديمها في معايير المحاسبة الدولية في حالة إتباع نموذج القيمة العادلة.

الفصل الثاني:

دراسة ميدانية حول تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر

تمهيد:

بعد التطرق إلى الجانب النظري للدراسة وذلك من خلال تطرقنا إلى الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة وكذا القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية وعلاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وأيضا القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وأيضا قمنا بالتطرق إلى الجانب التطبيقي للدراسة وذلك من خلال عرض مجموعة من الدراسات السابقة في الموضوع.
إلا أن الدراسة النظرية تبقى بحاجة لوجود تدعيمات واقعية، لهذا سنحاول في هذا الفصل القيام بعملية إسقاط لما تم تناوله في الجانب النظري على الجانب العملي، و لتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان تتضمن محاورها فرضيات الدراسة، والتي على ضوئها نقوم بالحكم على واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر من وجهة نظر المستقصيين.

ولإلمام أكثر بالدراسة الميدانية ارتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين، **المبحث الأول** نتعرض فيه إلى مجتمع وعينة الدراسة، وعلى بيانات الدراسة الميدانية بشقيها الثانوية والأولية .وسوف نتطرق إلى طريقة تصميم قائمة الاستبيان و هيكل الاستبيان، وذلك في المطلب الأول . أما المطلب الثاني سوف نتطرق فيه إلى الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة، والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة من الاستبيان . **والمبحث الثاني** الذي نتناول فيه مطلبين، الأول نعرض فيه نتائج الدراسة الميدانية، أما المطلب الثاني فنحاول من خلاله تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية.

وكان تقسيم هذا الفصل كتالي:

المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية،
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية

سنتطرق في هذا المبحث بشكل توضيحي إلى المنهجية المتبعة في الدراسة ، حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها بالإضافة إلى الاختبارات الخاصة بأداة الدراسة ومجتمع وعينة الدراسة المستهدفة واستجاباتها الفعلية، والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واختبار الفرضيات فضلا عن تحليل الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة .

المطلب الأول : الطريقة المتبعة

يتناول هذا المطلب عرض لطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة، وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

1- مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من:

المؤسسات المدرجة في البورصة الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات وذلك لدراسة مدى تطبيق هذه المؤسسات لنموذج القيمة العادلة وذلك وفق النظام المحاسبي المالي.

بالإضافة إلى ذلك يتكون المجتمع من **أكاديميين** حيث تم قبول ضمن مجتمع الدراسة بناء على الانتماء إلى الدراسات العليا، الماجستير فما فوق. وأيضا **المهنيين** الحاصلين على شهادة الليسانس على الأقل في مجال المحاسبي أو التخصصات القريبة من المحاسبة، وذلك لدراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة.

2- عينة الدراسة:

الفئة الأولى: وهي عينة من المؤسسات الصناعية المدرجة في البورصة الجزائرية وتتمثل في مؤسستي:

- مؤسسة صيدال SAIDAL.
- مؤسسة ان سي أ رويبة NCA-Rouiba.

الفئة الثانية: وهي عبارة عن أكاديميين ومهنيين وتتكون من:

- أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي أو القريبين من هذا التخصص، وطلبة ما بعد التدرج تخصص محاسبة وتدقيق أو محاسبة ومالية، وغيرها من التخصصات القريبة من المحاسبة.

- خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والموظفون في مكاتب الخبرة المحاسبية وكذا المتربصون لنيل شهادة الخبرة المحاسبية أو محافظي الحسابات.
- الموظفين والأجراء ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قام الباحث بتوزيع 27 استمارة استبيان على الفئة الأولى و 55 استمارة استبيان على الفئة الثانية، و اعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق البريد الالكتروني أو بواسطة زملاء، و بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 24 استمارة المستلمة من الفئة الأولى و46 استمارة من الفئة الثانية، والجدول التالي يبين عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة.

الجدول رقم (2_1): عدد الاستمارات الموزعة والمعتمدة

الفئات / البيـــــان	الفئة الأولى		الفئة الثانية		المجموع
	صيدال	رويبة	أكاديميين	مهنيين	
عدد الاستمارات الموزعة	17	10	25	30	**82**
عدد الاستمارات المستردة	17	10	22	29	**78**
عدد الاستمارات الملغاة	2	1	2	3	**8**
عدد الاستمارات المعتمدة للدراسة	15	9	20	26	**70**

المصدر :من إعداد الطالب اعتمادا على استمارات الاستبيان.

الفرع الثاني : بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها

1. بيانات الدراسة :

لقد تم الاعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات هي كما يلي:

- **البيانات الثانوية** : وتتمثل في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات ، والرسائل الجامعية والتعليمات الرسمية ذات العلاقة بالموضوع ، فضلا عن جمع ما تيسر من مصادر متاحة عبر شبكة الإنترنت ، بحيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزءا أساسيا في إجراء الدراسة الميدانية.

- **البيانات الأولية** : تم استخدام استبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات لهذه الدراسة حيث يتكون الاستبيان من جزأين ، الجزء الأول يحتوي على البيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة ،أما الجزء الثاني فيتكون من مجموعة من الأسئلة خاصة للإجابة على الفرضيات.

2. أدوات جمع البيانات :

قام الباحث في سبيل اختبار فرضيات الدراسة الميدانية بتصميم أداة الدراسة (الاستبيان) التي تم توزيعها على جميع أفراد عينة الدراسة، لاستخدامها في جمع البيانات والمعلومات الضرورية اللازمة لإتمام الدراسة، حيث قام الباحث بتوزيع على كل فئة من عينة الدراسة استبيان خاص بها، بحيث خصصت الفرضية الأولى لفئة المؤسسات المدرجة للإجابة عليها، بينما خصصت الفرضية الثانية لفئة الأكاديميين والمهنيين، أما الفرضية الثالثة والرابعة فخصصت لكلا الفئتين، وتم تصميم الاستبيان بطريقة مبسطة واحتوى على أسئلة واضحة وسهلة، كما أن الإجابة على الأسئلة كانت وفق منهاج الإجابات المغلقة وهذا من أجل تسهيل عملية تحليل النتائج، والملحقين رقم (01) ورقم (02) يوضحان نموذج من كلا الاستبيانين ، وقد تم عرضهما على أساتذة في مجال المحاسبة والمالية والإحصاء، وقد تم إجراء التعديلات اللازمة على أساس ملاحظاتهم. واعتمدنا في توزيعه ونشره على عدة قنوات وطرق، وذلك من خلال:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة عن طريق إجراء مقابلات خاصة معهم لشرح أهمية ومضمون الاستبيان،
- إيداع الاستمارات على مستوى مكاتب المحاسبة وبعض المؤسسات،
- الاستعانة ببعض الزملاء،
- إرسال الاستبيان عن طريق البريد الالكتروني لبعض الأساتذة من الجامعات الجزائرية.

و بهذا جمعنا عددا مقبولا من الإجابات والبيانات.

3. محتوى الاستبيان :

احتوى كلا الاستبيانين على مقدمة لأجل تقديم موضوع الدراسة للمستقصى منهم، وتعريفهم بهدفها الأكاديمي ولتشجيعهم على المشاركة في الموضوع، لذا قمنا بتقديم الدراسة على أنها في إطار أكاديمي، وأن هدفها هو دراسة واقع تطبيق نموذج القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما لهذا من تأثيرات وتداعيات على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية. كما بينا أن جميع البيانات التي سيتم الحصول عليها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى كل استبيان على جزأين من الأسئلة:

- الجزء الأول خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة،
- الجزء الثاني متعلق بالأسئلة الخاصة بفرضيات الدراسة حيث قسم هو الآخر إلى ثلاثة مجموعات.

و الجدول التالي يوضح أقسام الاستبيان الخاص لكل فئة والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة:

الجدول رقم (2_2): أقسام الاستبيان والأسئلة التي تقيس كل متغير من متغيرات الدراسة

أقسام الاستبيان	المتغير		الأسئلة التي تقيس المتغير
	استبيان خاص بالمؤسسات المدرجة (ملحق رقم 01)	استبيان خاص بالأكاديميين والمهنيين (ملحق رقم 02)	
الجزء الأول			
المعلومات الشخصية	الجنس		1
	العمر		2
	المسمى الوظيفي		3
	المستوى العلمي		4
	التخصص		5
	الخبرة المهنية		6
الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان			
المجموعة الأولى	مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة	مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة	31 سؤال
المجموعة الثانية	العلاقة بين تطبيق القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية		24 سؤال
المجموعة الثالثة	مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق القيمة العادلة		13 سؤال

المصدر: إعداد الطالب

و قد تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس" ليكارت " الثلاثي (Likert Scale) والذي يحتمل ثلاثة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد أراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، ويسهل بالتالي ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول رقم (2_3): مقياس ليكارت الثلاثي

الاستجابة	موافق / مهم	محايد	غير موافق / غير مهم
الوزن النسبي	3	2	1

المصدر: إعداد الطالب

المطلب الثاني : الأدوات والإجراءات المتبعة

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة بيانات المجمعة من الاستبيان.

الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة

1. تحكيم الاستبيان :

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل مجموعة من الأساتذة من جامعة ورقلة، و المختصين في مجال المحاسبة وأيضا في مجال الإحصاء، وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب، خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات،
- توزيع خيارات الإجابة لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية،
- من أجل الوقوف على مشكلة التصميم والمنهجية،

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي والملحق رقم (**03**) المرفق يبين أسماء الأساتذة محكمي الاستبيان.

2. اختبار ثبات الاستبيان بطريقة " ألفا كرونباخ " (Cronbach's Alpha) :

من أجل قياس مدى ثبات أداة القياس ولمعرفة مدى اعتمادية نتائجها فقد استخدم الباحث اختبار ألفا كرونباخ) للاتساق الداخلي، إذ تم استخراج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لجميع مقاييس وفقرات الاستبيان، وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبيان حسب معيارألفا كرونباخ (0.879) للفئة الاولى و (0.906) للفئة الثانية، وهي نسب ممتازة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم (2_4) معاملات الثبات لعينة الدراسة، ويلاحظ من قيمألفا كرونباخ أنها كانت أعلى من 60 % وهي النسبة المقبولة لتعميم نتائج الدراسة.

الجدول رقم (2_4): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

عينة الدراسة	عدد العينة	عدد الفقرات	معامل الثباتألفا كرونباخ %
فئة المؤسسات المدرجة	24	68	**0.879**
فئة الأكاديميين والمهنيين	46	68	**0.906**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

الفرع الثاني : البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات.

للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS v20) نسخة 20 ، وتحديدا فانه تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

1) مقاييس النزعة المركزية :

- ✓ **المتوسط الحسابي Meam** : من اجل التعرف على أهمية العبارات الواردة في الاستبيان.
- ✓ **الانحراف المعياري Standard Deviation** : لقياس درجة تشتت قيم إجابات مجتمع الدراسة عن المتوسط الحسابي لكل فقرة.

2) الإحصاء الوصفي Descriptive Statistics : وذلك لوصف أراء عينة الدراسة حول متغيرات الدراسة ويتضمن :

- ✓ **النسب المئوية (Percentages)**: لاستنباط اتجاهات البيانات المبوبة حسب كل فقرة من الفقرات الدراسة، وذلك لتدعيم صحة الفرضيات الأساسية أو عدم صحتها.
- ✓ **جداول التوزيع التكراري (Frequencies)**: وهي تعكس مدى تركز الإجابات لصالح أو لغير صالح فرضية معينة.

3) احتبار t-test : (**One sample t-test**): إذ استخدم الباحث هذا الاختبار في اختبار فرضيات الدراسة.

4) اختبار ألفا كرونباخ : وذلك من اجل اختبار مدى الاعتمادية على أداة جمع البيانات المستخدمة في قياس متغيرات الدراسة.

المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها

يشتمل هذا المبحث على مطلبين: المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة واختبار الفرضيات ومناقشتها.

المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

الفرع الأول : النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة

سوف نحاول التطرق للخصائص الديموغرافية للعينة التي شاركت في الإجابة على الاستبيان عن طريق التطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة من حيث (الجنس، العمر، الوظيفة، المستوى العلمي، التخصص، الخبرة المهنية) وذلك كما تبينه الجداول التالية:

1. الجنس:

الجدول رقم (2_5) : توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الفئة المستهدفة	الفئة الأولى				الفئة الثانية				المجموع	
التكرار	مؤسسة صيدال		مؤسسة رويبة		أكاديميين		مهنيين			
الجنس	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
ذكر	10	%66.7	7	%77.8	15	%75	24	%92.3	56	%80
أنثى	5	%33.3	2	%22.2	5	%25	2	%7.7	14	%20
المجموع	15	%100	9	%100	20	%100	26	%100	70	%100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

من خلال الجدول (**2_5**) نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت **80 %** في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث **20 %** وهذا يدل على أن اهتمام الذكور بمهنة المحاسبة أكثر من اهتمام الإناث، وهذا راجع لطبيعة المهنة وما تتطلبه من كثرة التنقلات بين المؤسسات، خصوصا إذا كانت لها وحدات عبر ولايات متباعدة، إضافة إلى ذلك عزوف الإناث عن امتهان المهنة، فضلا عن قلة عددهم مقارنة بالذكور المرخص لهم بممارسة مهنة المحاسبة.

2. العمر:

الجدول رقم (2_6) : توزيع أفراد العينة حسب العمر

الفئة المستهدفة	الفئة الأولى				الفئة الثانية				المجموع	
	مؤسسة صيدال		مؤسسة رويبة		أكاديميين		مهنيين			
العمر / التكرار	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
اقل من 30	1	%06.7	2	%22.2	5	%25	6	%23.1	14	%20
45 – 30	8	%53.3	5	%55.6	14	%70	14	%53.8	41	%58.6
أكثر من 45	6	%40	2	%22.2	1	%05	6	%23.1	15	%21.4
المجموع	15	%100	9	%100	20	%100	26	%100	70	%100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

يلاحظ من الجدول (2_6) أن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة العمرية (30- 45) بنسبة مئوية 58.6 % تليها الفئة العمرية (أكثر من45) بنسبة مئوية 21.4 % وفي الأخير تأتي الفئة العمرية (أقل من 30) بنسبة مئوية 20 % ، وبالتالي يمكن القول أن الفئة السائدة في عينة الدراسة هي من شابة إلى متوسطة العمر، وبالتالي فإنه يمكن القول أن هذه التركيبة العمرية لعينة الدراسة يمكن أن تنعكس بشكل ايجابي على إجابات الاستبيان نظرا لكون الاستبيان يحتوي على قاعدة معلومات حديثة نسبيا ظهرت من خلال الموضوع الذي تتناوله (القيمة العادلة).

3. المسمى الوظيفي:

الجدول رقم (2_7) : توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

الفئة الأولى: المؤسسات المدرجة في البورصة

الفئات / الوظيفة	الفئة الأولى	
	التكرار	%
إطار محاسبي	16	%66.7
إطار مالي	8	%33.3
أخرى	0	%00
المجموع	24	%100

الفئة الثانية: الأكاديميين والمهنيين

الفئات / الوظيفة	الفئة الثانية	
	التكرار	%
أكاديمي	20	%43.5
مهني	26	%56.5
المجموع	46	%100

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

من الجدول (2_7) أعلاه نجد انه هناك اختلاف في تصنيف أفراد العينة حسب الوظيفة حسب كل فئة، حيث نلاحظ في الفئة الأولى والخاصة بالمؤسسات المدرجة أن نسبة 66.7 % من أفراد الفئة يعملون في إطار محاسبي والنسبة الباقية وهي 33.3 % يعملون في إطار مالي.

أما الفئة الثانية فتم تصنيف أفرادها إلى أكاديمي ومهني، وكانت النسب متقاربة **56.5 %** للمهنيين و **43.5 %** للأكاديميين.

4. المستوى العلمي:

الجدول رقم (2_8) : توزيع أفراد العينة حسب المستوى العلمي

الفئة المستهدفة	الفئة الأولى				الفئة الثانية				المجموع	
التكرار	مؤسسة صيدال		مؤسسة رويبة		أكاديميين		مهنيين			
العمر	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
ليسانس	8	%53.3	6	%66.7	0	%00	21	%80.8	**35**	**%50**
ماستر	3	%20	1	%11.1	0	%00	1	%03.8	**5**	**%07.1**
ماجستير	0	%00	0	%00	8	%40	3	%11.5	**11**	**%15.7**
دكتوراه	0	%00	0	%00	12	%60	1	%03.8	**13**	**%18.6**
أخرى	4	%26.7	2	%22.2	-	-	-	-	**6**	**%08.6**
المجموع	15	%100	9	%100	20	%100	26	%100	**70**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

من خلال الجدول (2_8) يتضح أن نسبة 50 % من أفراد العينة حاصلين على شهادة الليسانس، ويرجع ارتفاع هذه النسبة لاعتمادنا على جزء من المهنيين حاملي شهادة الليسانس سواء كانوا خبراء محاسبة أو محافظي حسابات أو موظفين في المؤسسات، ويأتي حاملي درجة الماجستير في الدرجة الثانية بنسبة 15.7 % لاعتمادنا على طلبة الماجستير في المحاسبة والتدقيق أو المحاسبة والمالية وكذا الأساتذة ذوي التخصصات القريبة من المحاسبة، كما اعتمدنا على مجموعة من حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 13 % وأغلبهم أساتذة بالجامعة، وفي الأخير يأتي كلا من حاملي شهادات أخرى وشهادة الماستر بنسبة مئوية 08.6 % و 07.1 % على التوالي.

5. التخصص:

الجدول رقم (2_9) : توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

الفئة المستهدفة	الفئة الأولى				الفئة الثانية				المجموع	
التكرار	مؤسسة صيدال		مؤسسة رويبة		أكاديميين		مهنيين			
العمر	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
محاسبة	11	%73.3	5	%55.6	15	%75	19	%73.1	**50**	**%71.4**
مالية	4	%26.7	4	%44.4	5	%25	7	%26.9	**20**	**%28.6**
أخرى	0	%00	0	%00	0	%00	0	%00	**0**	**%00**
المجموع	15	%100	9	%100	20	%100	26	%100	**70**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

يلاحظ من الجدول (**2_9**) أن غالبية أفراد العينة يحملون تخصص المحاسبة بنسبة مئوية مقدارها **71.4%**، ثم يأتي تخصص المالية بنسبة مئوية **28.6 %**، ولا توجد تخصصات أخرى. ويلاحظ أن عينة الدراسة تتكون من تخصصين فقط، وهو أمر مهم عند الإجابة على أسئلة الاستبيان وذلك لان موضوع الدراسة يستلزم أن يكون المجيب ممن لديه قاعدة معلوماتية محاسبية أو متعلقة بالتقييم بالقيمة العادلة .

6. الخبرة المهنية:

الجدول رقم (2_10) : توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الفئة المستهدفة	الفئة الأولى				الفئة الثانية				المجموع	
التكرار	مؤسسة صيدال		مؤسسة رويبة		أكاديميين		مهنيين			
العمر	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	%
اقل من 5	1	%06.7	4	%44.4	9	%45	10	%38.5	**24**	**%34.3**
5–10	2	%13.3	1	%11.1	4	%20	8	%30.8	**15**	**%21.4**
أكثر من10	12	%80	4	%44.4	7	%35	8	%30.8	**31**	**%44.3**
المجموع	15	%100	9	%100	20	%100	26	%100	**70**	**%100**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

يتضح من الجدول رقم (2_10) أعلاه أن النسبة الكبرى لعدد سنوات الخبرة لأفراد العينة ككل كانت لذوي الخبرة أكثر من 10 سنوات حيث شكلت نسبة 44.3 % من مجموع أفراد العينة، يليها ذوو الخبرة التي تقل عن خمس سنوات بنسبة مئوية 34.3 %، أما ذوي الخبرة ما بين 5- 10 سنوات فجاءت في الدرجة الأخيرة بنسبة مئوية بلغت 21.4 %. وتدل هذه النتائج على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة جيدة، مما ينعكس إيجابا على نتائج الدراسة.

الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان

من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل مجموعة من مجموعات أسئلة الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع فقرات الاستبيان ثم استنتاج اتجاه العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن درجة 2 تعتبر الحد الفاصل بين الموافقة وغير الموافقة حسب مقياس ليكارت الثلاثي. ولكن التوزيع الطبيعي للعينة ووجود نقطتين حرجتين أحدهما موجبة والأخرى سالبة جعل مقياس الفقرات كما يلي:

الرأي غير الموافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح **من 1 إلى 1.66**،
الرأي المحايد تتراوح قيمة متوسطه المرجح **من 1.67 إلى 2.33**،
الرأي الموافق تتراوح قيمة متوسطه المرجح **من 2.34 إلى 3**.

1. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى:** يبين الجدول رقم (**2_11**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الفئة الأولى (**المؤسسات المدرجة**) حول مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تلك المؤسسات.

الجدول رقم (2_11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى:

الرقم	البيـــــان	مؤسسة صيدال			مؤسسة رويبة		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
أولا: التثبيتات العينية و المعنوية							
1	تقوم المؤسسة بإدراج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.	2,87	0,352	موافق	1.33	0.500	غير موافق

2	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنها تتم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.	2,73	0,458	موافق	1.78	0.667	محايد
3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بالقيمة العادلة للأراضي والمباني والتي هي في العادة قيمتها في السوق، و تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون .	1,53	0,516	محايد	1.44	0.527	غير موافق
4	بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.	2,80	0,561	موافق	1.56	0.527	محايد
5	يتم تسجيل الزيادة الناتجة عن ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ".	2,93	0,258	موافق	1.67	0.500	محايد
6	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تسجيل التثبيتات المعنوية على أساس مبلغها المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية وذلك بشرط الاستناد في تحديد القيمة العادلة إلى سوق نشطة.	1,53	0,516	محايد	1.44	0.726	غير موافق
7	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنه يجب إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال.	2,93	0,258	موافق	2.22	0.833	موافق
8	في حالة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، فإنها تقوم بالإفصاح على ما يلي: ✓ الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها، ✓ تاريخ إعادة التقييم، ✓ إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل في تحديد القيمة العادلة.	2,73	0,458	موافق	1.78	0.441	محايد
9	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تقييم جميع عقارات التوظيف على أساس القيمة العادلة.	1,87	0,352	محايد	1.67	0.500	محايد
10	إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق.	2,07	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد

11	إذا اختارت المؤسسة في تقييم عقاراتها الموظفة نموذج القيمة العادلة، فإنه يشترط أن تفصح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.	2,00	0,000	محايد	1.78	0.441	محايد
12	يتم إدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن حسابات النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، وليس ضمن حساب رؤوس الأموال الخاصة.	2,00	0,000	محايد	1.78	0.441	محايد
13	في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن المؤسسة تتخذ: ✓ الأسعار الحالية لأصول مختلفة، ✓ آخر أسعار السوق الأقل نشاطا وتعديلا، ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.	2,67	0,617	موافق	1.67	0.500	محايد
14	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.	1,40	0,632	غير موافق	1.67	0.500	محايد
15	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته العادلة ويطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
16	يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
17	في حالة عدم قدرة المؤسسة تقدير القيمة العادلة للأصل البيولوجي، فإنها تقوم بتقديم معلومات وأسباب بخصوص ذلك.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات العينة والمعنوية	**2.23**	**0.102**	/	**1.70**	**0.403**	/
	ثانيا: التثبيتات المالية						
18	تقوم المؤسسة بإدراج التثبيتات المالية في الحسابات وفق الفئات الأربعة التالية: ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة، ✓ السندات المثبتة الأخرى،	2,87	0,352	موافق	1.33	0.500	غير موافق

	✓ القروض والحسابات الدائنة.						
19	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين.	3,00	0,000	موافق	1.33	0.500	غير موافق
20	تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: ✓ بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها =بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها = بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.	3,00	0,000	موافق	1.33	0.500	غير موافق
21	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقة مباشرة في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.	3,00	0,000	موافق	1.67	0.500	محايد
22	يتم الإفصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.	3,00	0,000	موافق	1.67	0.500	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات المالية.	**2.97**	**0.070**	/	**1.47**	**0.412**	/
	ثالثا: المخزونات						
23	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن مخزونات المؤسسة تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.	1,80	0,414	محايد	1.78	0.441	محايد
24	تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.	1,87	0,352	محايد	1.67	0.500	محايد

25	تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.	2,07	0,258	محايد	1.67	0.500	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمخزونات.	**1.91**	**0.266**	/	**1.70**	**0.455**	/
	رابعا: الإعانات						
26	يتم إدراج في الحسابات الإعانات الحكومية بقيمتها العادلة ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل وذلك بشرط توفر ضمان معقول : ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.	3,00	0,000	موافق	1.78	0.441	محايد
	خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى						
27	تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ.	2,07	0,258	محايد	1.56	0.527	محايد
28	بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.	2,00	0,000	محايد	1.56	0.527	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالقروض والخصوم المالية.	**2.03**	**0.129**	/	**1.56**	**0.527**	/
	سادسا: تقييم الأعباء و الإيرادات المالية						
29	العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .	1,93	0,458	محايد	1.56	0.527	محايد
30	الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.	1,80	0,414	محايد	1.56	0.527	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالأعباء والإيرادات المالية.	**1.87**	**0.352**	/	**1.56**	**0.527**	/

	سابعا: عقود الإيجار التمويلي						
31	تقوم المؤسسة بإدراج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا.	1,80	0,414	محايد	1.78	0.441	محايد
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الأولى.	**2,29**	**0,079**	**موافق**	**1.65**	**0.38**	**غير موافق**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

2. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية:** يبين الجدول رقم (**2_12**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات الفئة الثانية (الأكاديميين والمهنيين) حول أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة.

الجدول رقم (2_12): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية:

الرقم	البيـــــان	الاكاديمين و المهنيين		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
	أولا: التثبيتات العينية و المعنوية			
1	يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.	2.70	0.591	مهم
2	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنها تتم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.	2.67	0.634	مهم
3	الإفصاح بالقيمة العادلة للأراضي والمباني والتي هي في العادة قيمتها في السوق، تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون.	2.65	0.737	مهم
4	بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.	2.72	0.621	مهم
5	إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فان الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ".	2.83	0.383	مهم
6	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 العادلة للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.	2.04	0.698	محايد

7	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنه يجب إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال.	2.63	0.741	مهم
8	في حالة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، فإنها تقوم بالإفصاح على ما يلي: ✓ الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها، ✓ تاريخ إعادة التقييم، ✓ إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل في تحديد القيمة العادلة.	2.67	0.701	مهم
9	بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا فإنها تقيم إما بتكلفتها أو على أساس القيمة العادلة، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها.	2.54	0.657	مهم
10	إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق.	2.26	0.828	مهم
11	إذا اختارت الشركة في تقييم عقاراتها الموظفة نموذج القيمة العادلة، فإنه يشترط أن تفصح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.	2.41	0.748	مهم
12	يتم إدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن حسابات النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.	2.65	0.640	مهم
13	في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن الشركة تتخذ: ✓ الأسعار الحالية لأصول مختلفة، ✓ آخر أسعار السوق الأقل نشاطا وتعديلا، ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.	2.39	0.682	مهم
14	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم الشركة بمراجعتها سنويا.	2.50	0.723	مهم
15	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته العادلة ويطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.	2.52	0.658	مهم
16	يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.	2.70	0.553	مهم
17	في حالة عدم قدرة الشركة تقدير القيمة العادلة للأصل البيولوجي، فإنها تقوم بتقديم معلومات وأسباب بخصوص ذلك.	2.63	0.679	مهم
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات العينة والمعنوية	**2.56**	**0.317**	**مهم**
	ثانيا: التثبيتات المالية			
18	تقوم المؤسسة بإدراج التثبيتات المالية في الحسابات وفق الفئات الأربعة التالية: ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة، ✓ السندات المثبتة الأخرى، ✓ القروض والحسابات الدائنة.	2.70	0.628	مهم
19	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين.	2.80	0.500	مهم

20	تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: ✓ بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها = بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها = بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.	2.54	0.546	مهم
21	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة العادلة مباشرة في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.	2.63	0.645	مهم
22	يتم الإفصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.	2.59	0.686	مهم
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات المالية	**2.65**	**0.320**	**مهم**
	ثالثا: المخزونات			
23	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.	2.50	0.753	مهم
24	يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات ولدى كل تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.	2.65	0.604	مهم
25	تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.	2.61	0.682	مهم
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمخزونات	**2.59**	**0.498**	**مهم**
	رابعا: الإعانات			
26	لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية (العادلة) ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول : ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.	2.43	0.779	مهم
	خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى			
27	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.	2.80	0.453	مهم
28	بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.	2.54	0.657	مهم
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالقروض والخصوم المالية الأخرى	**2.67**	**0.437**	**مهم**
	سادسا: تقييم الأعباء و الإيرادات المالية			
29	العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .	2.50	0.587	مهم

30	الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري،و كإيرادات مالية في حسابات البائع.	2.39	0.774	مهم
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بتقييم الأعباء والإيرادات المالية	**2.45**	**0.589**	**مهم**
سابعا: عقود الإيجار التمويلي				
31	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا	2.67	0.560	مهم
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الثانية	**2.58**	**0.306**	**مهم**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

3. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة:** يبين الجدول رقم (**2_13**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة (**المؤسسات المدرجة، الأكاديميين والمهنيين**) حول علاقة محاسبة القيمة العادلة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

الجدول رقم (2_13): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة:

الرقم	البيـــــان	المؤسسات المدرجة			الأكاديميين و المهنيين		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
أولا: خاصية الملائمة							
1	يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.	2.88	0.338	موافق	2.76	0.524	موافق
2	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية (تقييمية) عالية.	2.79	0.509	موافق	2.72	0.502	موافق
3	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.	2.96	0.204	موافق	2.89	0.434	موافق
4	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى إظهار المعلومات المالية بشكل أكثر منفعة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.	2.75	0.442	موافق	2.89	0.434	موافق
5	إن مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.	2.71	0.624	موافق	2.65	0.674	موافق
6	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تعكس كافة التغيرات المؤثرة في السوق (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التقنية وغيرها)، لان السعر السوقي انعكاس لكافة هذه التغيرات.	2.33	0.761	موافق	2.65	0.640	موافق

7	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	2.58	0.584	موافق	2.72	0.584	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية الملائمة.	**2.71**	**0.345**	**موافق**	**2.75**	**0.280**	**موافق**
	ثانيا: خاصية الموثوقية						
8	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.21	0.779	موافق	2.50	0.782	موافق
9	يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	2.92	0.282	موافق	2.70	0.591	موافق
10	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.	2.63	0.647	موافق	2.17	0.851	موافق
11	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يمكن التحقق من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.	2.67	0.565	موافق	2.20	0.687	محايد
12	التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من الثقة في القوائم المالية المنشورة.	2.58	0.654	موافق	2.70	0.591	موافق
13	يوفر قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.	2.79	0.509	موافق	2.63	0.610	موافق
14	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.	2.75	0.608	موافق	2.72	0.621	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية الموثوقية.	**2.65**	**0.324**	**موافق**	**2.52**	**0.373**	**موافق**
	ثالثا: خاصية القابلية للفهم						
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.42	0.830	موافق	2.22	0.841	موافق
16	بب شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المالية حتى لو كانت معقدة وصعبة الفهم على المستخدم العادي.	2.54	0.658	موافق	2.52	0.781	موافق
17	يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.	2.67	0.482	موافق	2.59	0.686	موافق
18	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.	2.71	0.464	موافق	2.59	0.686	موافق
19	يكون التقرير المالي مفهوما بشكل أكبر، عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الأداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة.	2.67	0.637	موافق	2.46	0.721	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية القابلية للمقارنة.	**2.68**	**0.386**	**موافق**	**2.47**	**0.478**	**موافق**

	رابعا: خاصية القابلية للمقارنة						
20	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.83	0.381	موافق	2.48	0.809	موافق
21	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة، تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.	2.71	0.550	موافق	2.57	0.688	موافق
22	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق.	2.75	0.442	موافق	2.30	0.785	موافق
23	الالتزام بتطبيق منهج القيمة العادلة والثبات في استخدام المعايير ذات الصلة يساعد على جعل القوائم المالية المنشورة قابلة للمقارنة.	2.38	0.711	موافق	2.54	0.690	موافق
24	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة قابلة للمقارنة.	2.29	0.806	موافق	2.61	0.614	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية القابلية للفهم.	**2.59**	**0.443**	**موافق**	**2.50**	**0.461**	**موافق**
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الثالثة.	**2.65**	**0.326**	**موافق**	**2.60**	**0.325**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

4. **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للفرضية الرابعة:** يبين الجدول رقم (**2_14**) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة (**المؤسسات المدرجة، الأكاديميين والمهنيين**) حول مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

الجدول رقم (2_14): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الرابعة:

الرقم	البيـــــــان	المؤسسات المدرجة			الاكاديميين و المهنيين		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.	2.58	0.504	موافق	2.78	0.593	موافق
2	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.	2.54	0.658	موافق	2.17	0.902	موافق
3	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	2.88	0.338	موافق	2.26	0.880	موافق
4	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.	2.71	0.624	موافق	2.67	0.701	موافق

5	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها.	2.75	0.608	موافق	2.70	0.662	موافق
6	يحتاج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة.	2.92	0.282	موافق	2.85	0.470	موافق
7	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم العادلة).	2.92	0.282	موافق	2.72	0.621	موافق
8	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	2.88	0.338	موافق	2.57	0.750	موافق
9	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات.	1.42	0.717	غير موافق	1.33	0.634	غير موافق
10	لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.	2.46	0.658	موافق	2.43	0.807	موافق
11	تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.	1.50	0.780	غير موافق	1.46	0.751	غير موافق
12	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة.	2.46	0.658	موافق	2.50	0.782	موافق
13	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.	2.50	0.780	موافق	2.70	0.662	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الرابعة.	**2.50**	**0.250**	**موافق**	**2.40**	**0.258**	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

الفرع الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة يتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها، فقد تم إجراء اختبار T- Test وذلك لمقارنة المتوسط الحسابي الذي تم الحصول عليه لفقرات الفرضية مع الوسط الحسابي لأداة الدراسة.

1. اختبار الفرضية الأولى:

وتنص هذه الفرضية على انه:

تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام (One Sample T. Test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (2_15): نتائج اختبار t. test للفرضية الأولى

الفئة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t المجدولة	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
مؤسسة صيدال	2.293	14.257	2.145	0.000	**رفض العدمية**
مؤسسة أن سي أ رويبة	1.649	- 2.750	2.306	0.025	**قبول العدمية**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS v20

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (**2_15**) أعلاه أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لمؤسسة صيدال بلغت (**14.257**) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (**2.145**)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (**2.750** -) بالنسبة لمؤسسة رويبة وقيمتها المجدولة (**2.306**)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة (بالنسبة لمؤسسة صيدال)، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية نموذج القيمة العادلة** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

2. اختبار الفرضية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على انه:

يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF) .

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام (One Sample T. Test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (2_16): نتائج اختبار t. test للفرضية الثانية

الفئة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t المجدولة	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الأكاديميين والمهنيين	2.577	12.793	2.021	0.000	**رفض العدمية**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS v20

يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (2_16) أعلاه أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين بلغت (12.793) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (2.021)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

3. اختبار الفرضية الثالثة:

وتنص هذه الفرضية على انه:

توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام (One Sample T. Test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (2_17): نتائج اختبار t. test للفرضية الثالثة

الفئة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t المجدولة	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
المؤسسات المدرجة	2.646	9.705	2.069	0.000	**رفض العدمية**
الأكاديميين والمهنيين	2.573	13.396	2.021	0.000	**رفض العدمية**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS v20

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (2_17) أعلاه أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة بلغت (9.705) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (2.069)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (13.396) بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين وقيمتها المجدولة (2.021)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

4. اختبار الفرضية الرابعة:

وتنص هذه الفرضية على انه:

يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

لاختبار هذه الفرضية فقد تم استخدام (One Sample T. Test) للمقارنات الثنائية وعند مستوى دلالة (0.05)، والجدول التالي يبين النتائج التي تم الحصول عليها عند اختبار هذه الفرضية.

الجدول رقم (2_18): نتائج اختبار t. test للفرضية الرابعة

الفئة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t المجدولة	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
المؤسسات المدرجة	2.500	9.817	2.069	0.000	**رفض العدمية**
الأكاديميين والمهنيين	2.395	10.364	2.021	0.000	**رفض العدمية**

المصدر : من إعداد الطالب اعتمادا على برنامج SPSS v20

يتضح من البيانات الواردة في الجدول (**2_18**) أعلاه أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة بلغت (**9.817**) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (**2.069**)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (**10.364**) بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين وقيمتها المجدولة (**2.021**)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

المطلب الثاني : تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق (المخرجات) باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان ونتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

الفرع الأول : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان

1. تحليل وتفسير نتائج فقرات المجموعة الأولى من الاستبيان الخاص بفئة المؤسسات المدرجة والتي تقيس مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية لمحاسبة القيمة العادلة.

يظهر الجدول رقم (**2_11**) نتائج إجابات فئة المؤسسات المدرجة في البورصة الجزائرية (مؤسسة صيدال، مؤسسة أن سي أ رويبة) حول مدى تطبيق كلا ألمؤسستين لمحاسبة القيمة العادلة في التقييم، وسوف نقوم بمناقشة نتائج إجابات كل مؤسسة على حدا.

❖ **مؤسسة صيدال:**

يلاحظ من النتائج الخاصة بمؤسسة صيدال والتي يبينها الجدول رقم (**2_11**) بأن المؤسسة تقوم باستخدام القيمة العادلة وذلك في إعادة تقييم تثبيتاتها العينية وبمتوسط إجابات بلغ (**2.87**) وانحراف معياري منخفض وصل إلى (**0.352**)، وأيضا تتفق أراء الفئة المستجوبة من المؤسسة انه في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم) فإنها يجب أن تتم بانتظامية، وأيضا وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها وذلك بمتوسطات حسابية قدرت بـ (**2.73** ، **2.80**) على الترتيب، أما بخصوص الإفصاح فتقوم المؤسسة بالإفصاح على كل ما يخص إعادة التقييم من الطرق المعتمدة في التقييم وتاريخ إعادة التقييم وأيضا إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل، حيث بلغ متوسط إجابات هذه الفقرة إلى (**2.73**).

بالإضافة إلى ذلك تقوم المؤسسة بتقييم التثبيتات المالية أيضا بقيمتها العادلة حيث بلغ المتوسط الحسابي الخاص بالتثبيتات المالية إلى (2.97) وانحراف معياري (0.704)، خاصة في ما يخص الفقرتين (19، 20) والتي تحصلتا على موافقة كامل أفراد الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي بلغ (3.00).

وفي الأخير ومن الأمور التي تقيم بالقيمة العادلة هي الإعانات الحكومية والتي غالبا ما تحددها الدولة.

أما البنود التي لا تقيمها المؤسسة بالقيمة العادلة فتمثلت في الأراضي والمباني والتثبيتات المعنوية التي اتجهت اغلب الإجابات إلى عدم الموافقة وبمتوسط حسابي نفسه قدر بـ (1.53).

أما بالنسبة لعقارات التوظيف فاتجهت إجابات أفراد الفئة إلى الحياد وذلك بسبب عدم امتلاكها من قبل المؤسسة، وبمتوسط حسابي (**1.87**)، ونفس الشيء بالنسبة للأصول البيولوجية والمخزونات والقروض والخصوم المالية الأخرى، وتقييم الأعباء والإيرادات المالية وعقود الإيجار التمويلي.

❖ **مؤسسة أن سي أ رويبة:**

عند ملاحظة النتائج الخاصة بمؤسسة رويبة والتي يظهرها الجدول رقم (2_11) يتبين لنا أن المؤسسة لا تطبق محاسبة القيمة العادلة في تقييم أصولها وخصومها فهي تقوم بتطبيق التكلفة التاريخية على كافة بنود الميزانية حيث اتجهت أغلب إجابات أفراد الفئة المستجوبة من المؤسسة إلى عدم الموافقة و الحياد في اغلب فقرات الاستبيان وبمتوسط حسابي ككل بلغ (1.65) وانحراف معياري بلغ (0.383).

2. تحليل وتفسير نتائج فقرات المجموعة الثانية من الاستبيان الخاص بفئة الأكاديميين والمهنيين والتي تقيس مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة

فيما يتعلق بمدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي المبينة في الجدول رقم (**2_12**) يلاحظ أن الفئة المستجوبة (الأكاديميين، والمهنيين) يعتبرون أن لتبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة أهمية بالغة وهذا ظاهر من خلال إجاباتهم التي تتجه اغلبها إلى المهم وبمتوسط حسابي بلغ (**2.58**) وانحراف معياري (**0.306**)، حيث حازت كل من التثبيتات المالية والقروض والخصوم المالية الأخرى بأعلى متوسط حسابي بلغ (**2.65**)، (**2.67**) على التوالي، أما بخصوص التثبيتات المعنوية فاتجهت الفئة إلى الحياد بمتوسط حسابي (**2.04**) وانحراف معياري (**0.689**) .

3. تحليل وتفسير نتائج فقرات المجموعة الثالثة من الاستبيان الخاص بالفئتين والتي تقيس علاقة محاسبة القيمة العادلة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

يبين الجدول رقم (**2_13**) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء عينة الدراسة لمتغير العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وسوف نناقش نتائج الجدول حسب كل خاصية من الخصائص الأربعة ولكل فئة من فئات العينة :

أولا: خاصية الملائمة :

يتضح من الجدول وبشكل عام أن هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من وجهة نظر عينة الدراسة بمتوسط حسابي للفئة الأولى (المؤسسات المدرجة) بلغ (**2.71**) وانحراف معياري (**0.345**) والفئة الثانية (أكاديميين ، مهنيين) (**2.75**) . (**0.280**) للمتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي.

ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط أراء المؤسسات المدرجة حول الفقرة (03) والمتمثلة في " تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان" بمتوسط حسابي (2.96)، وهو نفس الحال بالنسبة إلى الأكاديميين والمهنيين بمتوسط حسابي (2.89)، وبينما تأتي الفقرة (06) بأقل متوسط حسابي (2.33) (2.65) للمؤسسات المدرجة والأكاديميين، مهنيين على التوالي.

ثانيا: خاصية الموثوقية :

من الجدول رقم (2_13) يظهر لنا و بشكل عام أن هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية من وجهة نظر كلا من الفئتين وبمتوسط حسابي لفئة المؤسسات المدرجة (**2.65**) وانحراف معياري (**0.373**)، أما بخصوص فئة الأكاديميين والمهنيين فظهرت بمتوسط حسابي (**2.52**) وانحراف معياري (**0.373**) مما يشير إلى أن الإجابات ترتكز ضمن نطاق الموافقة.

وتظهر نتائج الجدول أن الفقرة (09) والمتمثلة في " **يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية** " قد أخذت اهتمام أراء فئة المؤسسات المدرجة بأعلى متوسط حسابي بلغ (**2.92**)، بينما جاءت الفقرة (14) والمتمثلة في " **تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية** " بأعلى متوسط حسابي وصل إلى (2.72) من أراء فئة الأكاديميين والمهنيين.

ثالثا: خاصية القابلية للفهم :

القابلية للفهم هي العامل الثالث في اختبار القيمة العادلة والتي اتجهت فيها أراء العينة وفق الجدول رقم (2_13) إلى الموافقة، فبلغ المتوسط الحسابي لكلا من الفئتين (المؤسسات المدرجة . الأكاديميين والمهنيين) إلى (**2.68**، **2.47**) على الترتيب، حيث اتجهتأراء كلا الفئتين وبأعلى متوسط حسابي إلى الفقرة (18) والتي تقول " **يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد** " بينما جاءت الفقرة (15) بأدنى متوسط حسابي لكلا الفئتين أيضا حيث بلغ (**2.42**) بالنسبة إلى المؤسسات المدرجة و (**2.22**) بالنسبة إلى الأكاديميين والمهنيين.

رابعا: خاصية القابلية للمقارنة :

جاءت أراء عينة الدراسة في ما يخص خاصية القابلية للمقارنة وكما يبينها الجدول رقم (2_13) قريبة و متجهة نحو الموافقة بأن محاسبة القيمة العادلة توفر خاصية المقارنة في القوائم المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لفئة المؤسسات المدرجة إلى (**2.59**) و(**2.50**) للأكاديميين والمهنيين .

وفي الأخير ومن خلال الجدول نلاحظ أن أراء العينة حول علاقة المحاسبة القيمة العادلة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ولكلا الفئتين اتجهت نحو تأييد نموذج القيمة العادلة في توفير وتحسين جودة القوائم المالية حيث بلغ متوسط الحسابي ككل إلى (**2.65**) بالنسبة لفئة المؤسسات و (**2.60**) بالنسبة للأكاديميين والمهنيين.

تحليل وتفسير نتائج فقرات المجموعة الرابعة من الاستبيان الخاص بالفئتين والتي تقيس مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية الأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

يصف الجدول رقم (2_14) وجهة نظر المستجوبين حول ما إذا كانت البيئة الجزائرية توفر المناخ المناسب والملائم لتطبيق القيمة العادلة، ويتضح من نتائج الجدول وجود مشكلات ومعوقات تقف عائقا أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة من وجهة نظر أراء العينة المستجوبة، حيث يتبين لنا أن الفقرة (06) والمتعلقة باحتياج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة، قد حصلت على أكثر تأييد وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.92) لفئة المؤسسات المدرجة و (2.85) لفئة الأكاديميين والمهنيين، وأيضا ومن خلال الاستبيان نرى أن غالبية العينة المستجوبة توافق على وجود غموض حول مفهوم القيمة العادلة بمتوسط حسابي قدره (2.58) و (2.78) للفئة الأولى والثانية على التوالي، وبالتالي لدى العينة المستجوبة قناعة بأن هذا المفهوم يحتاج إلى توضيح أكثر. وفي حين أن الفقرة (09) والمتعلقة بمدى امتياز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات، تحصلت على أدنى تأييد من الفئتين وذلك بمتوسط حسابي بلغ (1.42) بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة و متوسط حسابي قدره (1.33) لفئة الأكاديميين والمهنيين.

الفرع الثاني: تحليل وتفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة

✓ **الفرضية الأولى:**

أشار الجدول رقم (2_15) إلى نتائج اختبار الفرضية الأولى والتي تقيس مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية لمحاسبة القيمة العادلة .

حيث أظهرت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وذلك من خلال نتائج إجابات مؤسسة صيدال، حيث بينت النتائج أن المؤسسة تطبق المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم) بالنسبة لتثبيتاتها العينية ما عادا المباني والأراضي التي تقييم بالتكلفة التاريخية، وأيضا تقوم بتقييم تثبيتاتها المالية وفق القيمة العادلة ونفس الشيء عند تسلم إعانات حكومية.

أما بخصوص مؤسسة **أن سي أ رويبة** فهي لا تطبق نموذج القيمة العادلة، وتجدر الإشارة، ومن خلال المقابلة الشخصية مع محاسبي المؤسسة، أن المؤسسة كانت قد طبقت نموذج القيمة العادلة في سنة 2012 وبسبب اختلافها مع مصلحة الضرائب تم إلغاء العمل بها.

وبهذا يمكن القول أن الفرضية الأولى الخاصة بالدراسة والتي تقول " **تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة** " محققة.

✓ **الفرضية الثانية:**

أشار الجدول رقم (2_16) إلى نتائج اختبار الفرضية الثانية والتي تقيس مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة.

حيث أظهرت نتائج إجابات الفئة المستهدفة بالنسبة للفرضية الثانية على وجود دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (**SCF**) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، وهذا ما أكدته نتائج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد الفئة المرتفعة.

وبهذا يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية الخاصة بالدراسة والتي تقول " **يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)** " .

✓ **الفرضية الثالثة:**

أشار الجدول رقم (2_17) إلى نتائج اختبار الفرضية الثالثة والتي تقيس العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

حيث أكدت نتائج الفرضية الثالثة على انه هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

1) يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية الملائمة، حيث تنتج معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية وأكثر منفعة لاتخاذ القرارات الائتمانية لأنها تحقق خاصية التوقيت المناسب.

2) يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية الموثوقية، بحيث يؤدي استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.

3) يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية القابلية للفهم، حيث يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.

4) يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية القابلية للمقارنة، بحيث تنتج ومن خلال التحليل المالي مؤشرات مالية قابلة للمقارنة.

وبهذا يمكن إثبات صحة الفرضية الثالثة الخاصة بالدراسة والتي تقول " **توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** ".

✓ **الفرضية الرابعة:**

أشار الجدول رقم (**2_18**) إلى نتائج اختبار الفرضية الرابعة والتي تقيس **مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.**

من خلال تحليل نتائج الفرضية الرابعة نستنتج أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الواقع الجزائري، حيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا لعدت أسباب وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة:

- ترى عينة الدراسة انه ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة،
- ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها،
- يحتاج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة،
- لا تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات،
- لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة،
- لا تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية،
- تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة،
- تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.

وبهذا يمكن إثبات صحة الفرضية الرابعة الخاصة بالدراسة والتي تقول " **يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** ".

الفرع الثالث : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية

بعد قيامنا بعملية تحليل وتفسير واختبار لفرضيات الدراسة استخلصنا مجموعة من النتائج وسنقوم الآن بمناقشتها ومقارنتها بما توصلت له الدراسات السابقة.

1. تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة

فيما يخص هذه النتيجة فليس هناك دراسة تقابلها، أو بصحيح العبارة لم يجد الطالب دراسة سابقة قامت بدراسة مدى تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أو ما شابها ذلك ليتم مقارنة النتائج المتحصل عليها.

2. يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)

وتتفق هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة (مسعود بوخالفي، 2013)، حيث توصلت الى وجود أهمية لتبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للقيمة الحقيقية (العادلة) في إعادة التقييم للأصناف المحاسبية التي أوجب النظام المحاسبي إعادة تقييمها بالقيمة العادلة وكذلك الإفصاح بموجبها.

3. توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (يامن خليل الزغبي 2005)، ودراسة (جميل حسن النجار، 2013)، ودراسة (Tan, Hancock, Taplin and Tower، 2004)، و لكن اختلفت هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة دراسة (Hamid B & Elabidi H, 2009) وذلك فيما يخص خاصيتي الموثوقية والقابلية المقارنة حيث توصلت الدراسة إلى أن تطبيق القيمة العادلة من شأنه أن ينجر عنه مخاطر في ما يرتبط بالموثوقية والقابلية للمقارنة.

4. يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (محمد العربي قزون، 2013)، و دراسة (مسعود بوخالفي، 2013)، وذلك بأنه هناك صعوبات وتحديات تقف عائقا أمام تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

خلاصة الفصل:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة المتمثلة في دراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، و ما أثر ذلك على جودة القوائم المالية. حيث حولنا الإجابة عليها من خلال الاعتماد على دراسة ميدانية، إذ تناولنا هذا الفصل من خلال مبحثين، المبحث الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية، والمبحث الثاني تطرقنا فيه إلى عرض نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها.

وفي الأخير يمكن القول أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

- ✓ أن المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية تطبق محاسبة القيمة العادلة وذلك في بعض حساباتها مثل التثبيتات المالية وبعض التثبيتات العينة من خلال إعادة تقييمها،
- ✓ إن تبني القيمة العادلة من خلال النظام المحاسبي المالي له دور مهم كنموذج للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبه،
- ✓ أن لتطبيق القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم،
- ✓ أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة، وأبرزها عدم توفر بيئة اقتصادية مهيأة من أجل تطبيقها.

الخاتمـــــــــــة

في نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينات من القرن الماضي، وبعد ما أصبح مبدأ التكلفة التاريخية غير قادر على مواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي، بدا التزايد في الآراء المؤيدة للاتجاه نحو الاعتماد على أساس القيمة العادلة، وبالتالي تبنت المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للكثير من الأصول والالتزامات مثل الأدوات المالية والاستثمارات العقارية والأصول المعنوية والأصول البيولوجية وما ينتج عنها من منتجات عند نقطة الحصاد.

وكغيرها من الدول، قامت الجزائر بتطوير نظام محاسبي مالي أعتمد سنة 2007 وساري التطبيق إبتداءا من جانفي 2010 ، ليكون بديلا للمخطط الوطني للمحاسبة لسنة 1975، وميزة 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، وبهدف 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 تنبع أهمية هذه الدراسة في الرغبة على معرفة مدى أهمية تبني هذا النظام لمفهوم القيمة العادلة، وقبل ذلك دراسة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لذلك المفهوم وكذا دراسة علاقة تطبيق القيمة العادلة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وفي الأخير محاولة معرفة مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

وللإلمام بحيثيات الموضوع تناولناه من خلال فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي وكان ذلك انطلاقا من فرضيات الدراسة . التي كنا نسعى من خلالها إلى دراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر . وعليه يمكن تلخيص نتائج الدراسة، والتوصيات والآفاق بالشكل التالي:

أولا : اختبار الفرضيات:

قامت دراستنا على أربع فرضيات رئيسية، والمتمثلة في ما يلي:

تمثلت الفرضية الأولى في انه " **تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة** ".

حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الأول من الاستبيان الخاص بالفئة الأولى (المؤسسات المدرجة) ، وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضية الأولى حيث استنتجنا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق محاسبة القيمة العادلة وذلك في بعض حساباتها مثل التثبيتات المالية وبعض التثبيتات العينة من خلال إعادة تقييمها.

تمثلت الفرضية الثانية في انه " **يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)** ".

حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الأول من الاستبيان الخاص بالفئة الثانية (الأكاديميين والمهنيين)، وفي الأخير توصلنا إلى إثبات الفرضية الثانيةحيث استنتجنا أن تبني القيمة العادلة من خلال النظام المحاسبي المالي له دور مهم كالنموذج للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبه.

تمثلت الفرضية الثالثة في انه " **توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** ".

حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الثانية من الاستبيان الخاص بالفئتين معا (المؤسسات المدرجة، الأكاديميين والمهنيين) ، وفي الأخير توصلنا إلى **إثبات الفرضية الثالثة** حيث استنتجنا أن لتطبيق القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم.

تمثلت الفرضية الرابعة في انه " **يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**".

حيث حاولنا إثبات هذه الفرضية من خلال أسئلة المجموعة الثالثة من الاستبيان الخاص بالفئتين معا (المؤسسات المدرجة، الأكاديميين والمهنيين) ، وفي الأخير توصلنا إلى **إثبات الفرضية الرابعة** حيث استنتجنا أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ولعل أبرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري، وأيضا الاختلاف بين التشريعات الضريبية والمحاسبية فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة.

ثانيا : النتائج:

مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية لمحاسبة القيمة العادلة

أكدت إجابات الفئة المستهدفة بالنسبة للفرضية الأولى على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وذلك من خلال نتائج إجابات مؤسسة **صيدال**، حيث بينت النتائج أن المؤسسة تطبق المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم) بالنسبة لتثبيتاتها العينية ما عادا المباني والأراضي التي تقيم بالتكلفة التاريخية، وأيضا تقوم بتقييم تثبيتاتها المالية وفق القيمة العادلة ونفس الشيء عند تسلم إعانات حكومية.

أما بخصوص مؤسسة **أن سي أ رويبة** في لا تطبق نموذج القيمة العادلة، وتجدر الإشارة، ومن خلال المقابلة الشخصية مع محاسبي المؤسسة، أن المؤسسة كانت قد طبقت نموذج القيمة العادلة في سنة 2012 وبسبب اختلافها مع مصلحة الضرائب تم إلغاء العمل بها.

مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة

أظهرت نتائج إجابات الفئة المستهدفة بالنسبة للفرضية الثانية على وجود دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (**SCF**) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، وهذا ما أكدته نتائج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد الفئة المرتفعة.

العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

أكدت نتائج الفرضية الثالثة على انه هناك علاقة بين تطبيق القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

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

وفي الأخير ومما سبق يتضح أن هناك نظرة ثاقبة لإدراك كل من المحاسبين والأكاديميين عينة الدراسة لفائدة قياس القيمة العادلة بشكل عام نسبة إلى التكلفة التاريخية، كما اظهروا دعمهم لمحاسبة القيمة العادلة بأنها أفضل أساس لإعداد القوائم المالية بتوفير معلومات أكثر ملائمة، كما أنها أكثر قابلية للفهم وقادرة على الحد من فجوة المعلومات وعموما أكثر فائدة.

مدى ملائمة البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

من خلال تحليل نتائج الفرضية الرابعة نستنتج أن القيمة العادلة تواجه العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الواقع الجزائري، حيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر أرضية مناسبة وملائمة للتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا لعدت أسباب وحسب إجابات أفراد عينة الدراسة:

- ترى عينة الدراسة انه ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة،
- ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها،
- يحتاج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة،
- لا تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات،
- لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة،
- لا تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية،
- تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة،
- تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.

ثالثا : التوصيات:

1. يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على دخول البورصة، ويعتبر هذا أحد التدابير لأجل تطبيق القيمة العادلة،
2. لاكتمال برنامج الإصلاح المحاسبي بشكل صحيح لابد من تطوير المعارف والخبرات في المجال المحاسبي وهذا عن طريق إجراء تربصات ودوريات تكوينية،
3. ضرورة رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية وبين المؤسسات الاقتصادية من اجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية للعاملين في تلك المؤسسات،
4. أن تتبنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سياسة لتدريب الموظفين على أسس المحاسبة عن القيمة العادلة،
5. التوسع في عقد الدورات والندوات والمحاضرات المتخصصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعدة والمستخدمة للقوائم المالية.
6. ضرورة متابعة التحسينات والتعديلات التي يقوم بها كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (**FASB**) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (**IASB**) فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي باستعمال القيمة العادلة، وانتقاء ما يلاءم بيئة الأعمال منها كونه يعد مطلبا أساسيا لبناء سوق مالي قوي قادر على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية،
7. تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة، نظرا لان المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة،
8. من الضروري قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل قوانينها بما يتناسب مع تطبيق القيمة العادلة،
9. قيام الشركات بالبحث والتحري عن المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة، كذا ضرورة تأهيل وتدريب الموظفين والعاملين في الإدارات ذات الصلة لتمكينهم من تطبيق مفاهيم القيمة العادلة،
10. إنشاء جهاز حكومي يتولى إصدار والإعلان دوريا عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي وكذلك التي هنالك ضرورة للإفصاح عنها لأغراض تطبيق والإفصاح عن القيمة العادلة في القوائم المالية للحصول على درجة عالية من الموضوعية لهذه القيمة.

رابعا : آفاق الدراسة

1. مدى فاعلية الإفصاح المحاسبي باستخدام القيمة العادلة.
2. متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية.
3. اثر تطبيق القيمة العادلة على مؤشرات الأداء المالي في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية.
4. المشكلات المحاسبية لقياس القيمة العادلة عند اندماج منشآت الأعمال.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: المراجع العربية

I. الكتب:

1. أبو نصار محمد، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، دار وائل لنشر، 2008.
2. محمد بوتين، **المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2010.
3. وليد ناجي الحيالي، **النظرية المحاسبية**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، الجزء الأول، 2007 .
4. رضوان حلوه حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير: دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر، ط 2، الأردن، 2006.
5. محمد مطر، موسي السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس، العرض، الإفصاح**، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط02، 2008.

II.المذكرات والأطروحات:

1. علي عبد الجابر الحاج علي إسماعيل، **العلاقة بين مستوى التطبيق الفعلي للحاكمية المؤسسية وجودة التقارير المالية (للشركات المساهمة العامة الأردنية في القطاعين المصرفي والصناعي)**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.
2. سفيان بن بلقاسم، **النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009 – 2010.
3. بدرة بن تومي، **آثار تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) على العرض والإفصاح في القوائم المالية للمصارف الإسلامية– دراسة تطبيقية–**، مذكرة ماجستير، علوم تجارية، جامعة فرحات عباس – سطيف1، 2013/2012.
4. بونعجة سحنون، **أهمية تطبيق محاسبة الأدوات المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية –بالإشارة إلى حالة الجزائر–**، مذكرة ماجستير في التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة الشلف،2011/2010.
5. جقميري، وائل محمد عادل، **أثر تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، غير منشورة، جامعة دمشق 2012.
6. حديدي ادم، **اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 03، 2015/2014.
7. حواس صلاح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر،2008/2007.
8. بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية و المالية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012.

9. أكرم يحي علي الشامي، **اثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على جودة التقارير المالية للبنوك التجارية العاملة في الجمهورية اليمنية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009.

10. صبايحي نوال، **الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2011/2010.

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

12. طلحة احمد، **أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية (دراسة حالة مجمع صيدال)**، مذكرة ماجستير تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار ثلجي بالاغواط، 2012/2011.

13. روحي وجدي عبد الفتاح عواد، **محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

14. منصور فيحان دعسان المطيري، **مدى التزام البنوك التجارية الكويتية في تطبيق معايير القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات المالية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2011.

15. خالد عبد الرحمن جمعة يونس، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم" دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية"**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2011.

III. الدوريات والمجلات العلمية:

1. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، **دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية و العوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة**، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق، أغسطس 2009 .

2. 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، 2011.

3. سيد عبد الفتاح صالح حسين، **تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة وممارسات المحاسبة الابتكارية وأثرها على جودة التقارير المالية**، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، مصر، العدد الثاني، ديسمبر2009.

4. سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، **تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي من هذه الظاهرة – دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين**، مجلة الدراسات التجارية، العدد 1 ، 2006.

5. 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.

6. سمير الريشاني، **انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية –المجلد 23–العدد الثاني–2007 .

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

8. ابراهيم عبد موسى السعبري، زيد عائد مردان، **القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية**، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 8 العدد 25، جامعة الكوفة، 2012.

9. 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.

10. صفوان قصي عبد الحليم، أسماء عبد الكاظم عبد علي، **أعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات بالقيمة العادلة في ظل المعيار المحاسبي الدولي 16 بالتطبيق على الشركة العامة للصناعات الصوفية (دراسة حالة)**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية ، المجلد 3 – العدد 6 ، 2013.

11. صافي فلوح، عيسى هاشم حسن، **محاسبة القيمة العادلة في شركات التامين (دراسة تطبيقية)**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية –سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 33 العدد 01، 2011.

12. حاج قويدر قورين ، **متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (IAS 16) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)** ، مجلة دراسات إقليمية، جامعة الموصل– العراق، المجلد 08 العدد 26.

13. غسان مصطفى احمد القضاة، **محاسبة القيمة العادلة بين البراءة والاتهام في الأزمة المالية العالمية**، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية – العدد الأول– 2013.

14. كرار سليم عبد الزهرة، حسنين كاظم عوجه، حسنين راغب طلب، **قياس القيمة العادلة للاسهم العادية باستعمال نموذج مضاعفة الربحية – دراسة تطبيقية** ، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية ، السنة 9 العدد 29، جامعة الكوفة،2013.

15. جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3،2013.

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

IV. الملتقيات والندوات والمحاضرات:

1. مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، **واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
2. بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، **محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
3. تيقاوي العربي، **النظام المحاسبي الجزائري الجديد بين متطلبات التوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وتحديات التطبيق مع البيئة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
4. ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة – دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية –**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS- (IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.
5. جاوحدو رضا، حمدي جليلة إيمان، **آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه**، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر،جامعة الوادي، 06/05 ماي 2013.
6. نعيم سابا خوري، **القيمة العادلة و الإبلاغ المالي**، جمعية المحاسبين القانونين في سورية، محاضرة في المركز الثقافي العربي في دمشق، 2007 .
7. مسعود دراوسي، ضيف الله محمد الهادي، قوادري محمد، **مقارنة النظام المحاسبي المالي (SCF) بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) (قياس وتقييم لبنود القوائم المالية)**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
8. 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 افريل 2013.
9. فاطمة الزهراء عبادي، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.
10. 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.

11.حاج قويدر قورين، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014.

12.منى كامل، صفاء احمد العاني، **دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول- واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح- بغداد - جمهورية العراق،16 -17 ابريل 2014.

13.عاشور كتوش، **النظام المحاسبي المالي الجزائري: إطاره العام، أثاره وانعكاسات تطبيقه**، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، جامعة البليدة، 13-14 ديسمبر 2011.

14.هواري معراج، حديدي آدم، **إشكاليةٌ تطبيقٌ القيمٌة العادلة كأساس للقياٌس والإفصاح في القوائم الماليةٌ للبنوك التجاريةٌ الجزائريةٌ** ، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة.

15.هوام جمعة، حديدي آدم، **أثـــر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإســـــلامية**، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول: « النمو والعدالة والاستقرار: من منظور إسلامي »،11/09 سبتمبر 2013، اسطنبول، تركيا.

16.هوام جمعة، لعشوري نوال، **دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية**، الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة (واقع، رهانات و أفاق)، جامعة العربي ين مهيدي – أم البواقي-، يومي 7 و 8 ديسمبر 2010.

V. القوانين والتنظيمات:

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القانون رقم 11/07 المتضمن "النظام المحاسبي المالي"**، الجريدة الرسمية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

2. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **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.

3. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة المالية، **النظام رقم 09-08 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية**، الجريدة الرسمية العدد 14، 25 فبراير2010.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

1. Ernst & Young LLP, **Summary of FASB Statement No. 157,** ***Fair Value Measurements****,* October 2006.
2. By: Lutamila Sallu, CPA, CMA, CFM, CFE, CIA, **Fair Value Accounting**, Volume 1 Issue 2 APRIL 2009,from the cite of www.deleonandstang.com/news-articles/credit-union-edge-article/fair-value-accounting.
3. Catherine Tremblay, Richard M. Wise, **Fair Value of an Entity's Property**, Plant and Equipment for First- Time Adoption of Accounting Standards for Private Enterprises - A Business Valuator's Perspective, MAY 2014.
4. Financial Accounting Standard Board, "**Qualitative characteristics of accounting Information**", SFAC No 2 May.1980, in: http: www.fasb.org,
5. Financial Accounting Standards Board, 2006, FAS157, Available on http://www.fsab.org.
6. 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, February 2009.
7. IFRS AT A GLANCE **IFRS 13 Fair Value Measurement** LBDO 2014.
8. JOSÉ VIÑALS **Améliorer la comptabilisation en juste valeur,** Banque de France • Revue de la stabilité financière, Octobre 2008.
9. Lionel Escaffre, Réda Sefsaf, **L'impact comptable de la crise financière sur la volatilité des titres bancaires :** Cas de la France, l'Italie , et l'Allemag**,** Centre de recherche – LARGO, univ-angers , version 1 - 5 May 2010.
10. Shamkuts Volha, **Fair value accounting**, Bs-thesis in business administration, Faculty of business administration, University of Iceland, Iceland, 2010.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

1. **http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=3615**.
2. LA NOTION DE JUSTE VALEUR www.expertscomptables.fr/csoec/content/download/983402/25600084/version/2/file/LA+NOTION+DE+JUSTE+VALEUR+-+2012+04+10.pdf .

الملاحـــــــق

الملحق رقم (01) : استمارة الاستبيان الخاصة بالمؤسسات المدرجة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

تأتي هذه الدراسة والمدرجة تحت عنوان " **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** " ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية.

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع تطبيق نموذج القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما لهذا من تأثيرات وتداعيات على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لتلك المؤسسات، وكذا التعرف على أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند استخدام نموذج القيمة العادلة.

و قد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب على هذا الاستبيان وذلك نظرا لما تتمتعون به من خبرة ومهنية في مجال المحاسبة المالية وبحكم موقعكم الوظيفي المتعلق بموضوع المذكرة، و إيمانا منا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، لذا فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الأسئلة، وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة،

كما أحيطكم علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. كما يتشرف الطالب أن يزودكم بنسخة من هذا البحث أو نتائجه في حالة اهتمامكم بها. كما أننا ننوه في حالة ما إذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة على الاستبيان فيمكنكم الاتصال على الرقم التالي للإجابة على أي استفسار: **07 98 79 29 50**

أو المراسلة على البريد الالكتروني: **fares.benidir1@gmail.com**

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث

من إعداد الطالب:

بن يدير فارس

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

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الاسم (اختياري): ..... **الجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

المسمى الوظيفي: إطار محاسبي ☐ إطار مالي ☐ إطار إداري ☐ أخرى: ..... ☐

المستوى العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى: ..... ☐

التخصص: محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى: ..... ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المؤسسة: .....

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المجموعة الأولى:

الرقم	البيـــــان	موافق	محايد	غير موافق
	أولا: التثبيتات العينية و المعنوية			
1	تقوم المؤسسة بإدراج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.			
2	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنها تتم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.			
3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بالقيمة العادلة للأراضي والمباني والتي هي في العادة قيمتها في السوق، تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون .			
4	بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.			
5	يتم تسجيل الزيادة الناتجة عن ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ".			

6	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تسجيل التثبيتات المعنوية على أساس مبلغها المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية وذلك بشرط الاستناد في تحديد القيمة العادلة إلى سوق نشطة.				
7	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنه يجب إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال.				
8	في حالة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، فإنها تقوم بالإفصاح على ما يلي: ✓ الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها، ✓ تاريخ إعادة التقييم، ✓ إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل في تحديد القيمة العادلة.				
9	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تقييم جميع عقارات التوظيف على أساس القيمة العادلة.				
10	إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق.				
11	إذا اختارت المؤسسة في تقييم عقاراتها الموظفة نموذج القيمة العادلة، فإنه يشترط أن تفصح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.				
12	يتم إدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن حسابات النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، وليس ضمن حساب رؤوس الأموال الخاصة.				
13	في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن المؤسسة تتخذ: ✓ الأسعار الحالية لأصول مختلفة، ✓ آخر أسعار السوق الأقل نشاطا وتعديلا، ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.				
14	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.				
15	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته العادلة ويطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.				
16	يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.				
17	في حالة عدم قدرة المؤسسة تقدير القيمة العادلة للأصل البيولوجي، فإنها تقوم بتقديم معلومات وأسباب بخصوص ذلك.				
ثانيا: التثبيتات المالية					
18	تقوم المؤسسة بإدراج التثبيتات المالية في الحسابات وفق الفئات الأربعة التالية: ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة، ✓ السندات المثبتة الأخرى، ✓ القروض والحسابات الدائنة.				

19	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين.			
20	تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: ✓ بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها = بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها = بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.			
21	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقة مباشرة في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.			
22	يتم الإفصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.			
	ثالثا: المخزونات			
23	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن مخزونات المؤسسة تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.			
24	تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.			
25	تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.			
	رابعا: الإعانات			
26	يتم إدراج في الحسابات الإعانات الحكومية بقيمتها العادلة ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل وذلك بشرط توفر ضمان معقول : ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.			
	خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى			
27	تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ.			
28	بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.			
	سادسا: تقييم الأعباء و الإيرادات المالية			
29	العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .			
30	الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.			

سابعا: عقود الإيجار التمويلي			
31 تقوم المؤسسة بإدراج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا.			

المجموعة الثانية:

الرقم	البيـــــان	موافق	محايد	غير موافق
	أولا: خاصية الملائمة			
1	يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.			
2	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية (تقييمية) عالية.			
3	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.			
4	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى إظهار المعلومات المالية بشكل أكثر منفعة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.			
5	إن مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.			
6	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تعكس كافة التغيرات المؤثرة في السوق (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التقنية وغيرها)، لان السعر السوقي انعكاس لكافة هذه التغيرات.			
7	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.			
	ثانيا: خاصية الموثوقية			
8	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
9	يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.			
10	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.			
11	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يمكن التحقق من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.			
12	التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من الثقة في القوائم المالية المنشورة.			
13	يوفر قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.			
14	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.			
	ثالثا: خاصية القابلية للفهم			
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
16	يجب شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المالية حتى لو كانت معقدة وصعبة الفهم على المستخدم العادي.			
17	يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.			

18	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.			
19	يكون التقرير المالي مفهوما بشكل أكبر، عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الأداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة.			
	رابعا: خاصية القابلية للمقارنة			
20	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
21	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة، تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.			
22	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق.			
23	الالتزام بتطبيق منهج القيمة العادلة والثبات في استخدام المعايير ذات الصلة يساعد على جعل القوائم المالية المنشورة قابلة للمقارنة.			
24	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة قابلة للمقارنة.			

المجموعة الثالثة:

الرقم	البيـــــان	موافق	محايد	غير موافق
1	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.			
2	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.			
3	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.			
4	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.			
5	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها.			
6	يحتاج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة.			
7	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم العادلة).			
8	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.			
9	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات.			
10	لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.			
11	تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.			
12	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة.			
13	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.			

الملحق رقم (02) : استمارة الاستبيان الخاصة بالأكاديميين والمهنيين

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

استمارة استبيان

تأتي هذه الدراسة والمدرجة تحت عنوان " **واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية** " ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية.

يهدف هذا البحث إلى دراسة واقع تطبيق نموذج القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وما لهذا من تأثيرات وتداعيات على الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية لتلك المؤسسات، وكذا التعرف على أهم الصعوبات والتحديات التي تواجه المؤسسات الجزائرية عند استخدام نموذج القيمة العادلة.

و قد تم اختياركم ضمن المجموعة التي سوف تجيب على هذا الاستبيان باعتباركم أصحاب الاختصاص في الموضوع من مهنيين و أكاديميين ، و إيمانا منا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث، لذا فإن مساهمتكم في الإجابة الموضوعية على هذه الأسئلة، وحرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات أكثر دقة،

كما أحيطكم علما أن إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط. كما يتشرف الطالب أن يزودكم بنسخة من هذا البحث أو نتائجه في حالة اهتمامكم بها. كما أننا ننوه في حالة ما إذا واجهتكم أية مشكلة في الإجابة على الاستبيان فيمكنكم الاتصال على الرقم التالي للإجابة على أي استفسار: **07 98 79 29 50**

أو المراسلة على البريد الالكتروني: **fares.benidir1@gmail.com**

وأخيرا أشكر لكم حسن تعاونكم ومساهماتكم في هذا البحث

من إعداد الطالب:

بن يدير فارس

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

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الاسم (اختياري): ..... **اجنس:** ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 31 إلى 45 سنة ☐ أكثر من 45 سنة ☐

المسمى الوظيفي: أكاديمي ☐ مهني ☐

المستوى العلمي: ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐

التخصص: محاسبة ☐ مالية ☐ أخرى: ..... ☐

الخبرة المهنية: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 10 سنوات ☐ أكثر من 10 سنوات ☐

المؤسسة: .....

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المجموعة الأولى:

الرقم	البيـــــان	مهم	محايد	غير مهم
	أولا: التثبيتات العينية و المعنوية			
1	يرخص للمؤسسة أن تدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.			
2	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنها تتم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.			
3	الإفصاح بالقيمة العادلة للأراضي والمباني والتي هي في العادة قيمتها في السوق، تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون.			
4	بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.			
5	إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه، فان الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ".			
6	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 العادلة للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة.			

7	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنه يجب إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال.			
8	في حالة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، فإنها تقوم بالإفصاح على ما يلي: ✓ الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها، ✓ تاريخ إعادة التقييم، ✓ إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل في تحديد القيمة العادلة.			
9	بعد أن يتم إدراج العقارات الموظفة في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا فإنها تقيم إما بتكلفتها أو على أساس القيمة العادلة، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها.			
10	إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق.			
11	إذا اختارت الشركة في تقييم عقاراتها الموظفة نموذج القيمة العادلة، فإنه يشترط أن تفصح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.			
12	يتم إدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن حسابات النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها.			
13	في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن الشركة تتخذ: ✓ الأسعار الحالية لأصول مختلفة، ✓ آخر أسعار السوق الأقل نشاطا وتعديلا، ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.			
14	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم الشركة بمراجعتها سنويا.			
15	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته العادلة ويطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.			
16	يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.			
17	في حالة عدم قدرة الشركة تقدير القيمة العادلة للأصل البيولوجي، فإنها تقوم بتقديم معلومات وأسباب بخصوص ذلك.			
	ثانيا: التثبيتات المالية			
18	تقوم المؤسسة بإدراج التثبيتات المالية في الحسابات وفق الفئات الأربعة التالية: ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة، ✓ السندات المثبتة الأخرى، ✓ القروض والحسابات الدائنة.			
19	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية			

	لمقابل معين.			
20	تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: ✓ بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها = بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها = بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.			
21	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة العادلة مباشرة في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.			
22	يتم الإفصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.			
	ثالثا: المخزونات			
23	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن المخزونات تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.			
24	يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات ولدى كل تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.			
25	تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.			
	رابعا: الإعانات			
26	لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية (العادلة) ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول : ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.			
	خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى			
27	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.			
28	بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.			
	سادسا: تقييم الأعباء و الإيرادات المالية			
29	العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل .			
30	الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري،و كإيرادات مالية في حسابات البائع.			

سابعا: عقود الإيجار التمويلي				
31	يدرج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا			

المجموعة الثانية: العلاقة بين تطبيق نموذج القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

الرقم	البيـــــان	موافق	محايد	غير موافق
	أولا: خاصية الملائمة			
1	يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.			
2	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية (تقييمية) عالية.			
3	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.			
4	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى إظهار المعلومات المالية بشكل أكثر منفعة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.			
5	إن مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.			
6	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تعكس كافة التغيرات المؤثرة في السوق (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التقنية وغيرها)، لان السعر السوقي انعكاس لكافة هذه التغيرات.			
7	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.			
	ثانيا: خاصية الموثوقية			
8	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
9	يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.			
10	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.			
11	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يمكن التحقق من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.			
12	التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من الثقة في القوائم المالية المنشورة.			
13	يوفر قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.			
14	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.			
	ثالثا: خاصية القابلية للفهم			
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
16	يجب شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المالية حتى لو كانت معقدة وصعبة الفهم على المستخدم العادي.			

17	يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.			
18	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.			
19	يكون التقرير المالي مفهوما بشكل أكبر، عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الأداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة.			
	رابعا: خاصية القابلية للمقارنة			
20	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.			
21	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة، تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.			
22	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق.			
23	الالتزام بتطبيق منهج القيمة العادلة والثبات في استخدام المعايير ذات الصلة يساعد على جعل القوائم المالية المنشورة قابلة للمقارنة.			
24	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة قابلة للمقارنة.			

المجموعة الثالثة: القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

الرقم	البيـــــان	موافق	محايد	غير موافق
1	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.			
2	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.			
3	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.			
4	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.			
5	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة، مما يصعب من إجراءات تطبيقها.			
6	يحتاج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة.			
7	يمكن انفتاح السوق الجزائري على السوق العالمي من معرفة تغيرات الأسعار (سهولة توفر القيم العادلة).			
8	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر دافعا قويا لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.			
9	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات.			
10	لا تؤدي الهيئات والمنظمات المهنية في الجزائر الدور المطلوب في التثقيف والتأهيل والتدريب للمساعدة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة.			
11	تتحدد الأسعار في الأسواق الجزائرية طبقا لقانون العرض والطلب دون تأثيرات خارجية أو حكومية.			
12	تلعب التشريعات المحلية دورا هاما في استخدام أو عدم استخدام القيمة العادلة.			
13	تعاني الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين.			

الملحق رقم (03) : قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم	الصفة
1	أ/د. سويسي هواري	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح – ورقلة
2	د. بكاري بلخير	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح – ورقلة
3	أ. تمجغدين نور الدين	أستاذ بجامعة قاصدي مرباح – ورقلة

الملحق رقم (04) : معامل ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

Reliability Statistics
المؤسسات المدرجة

Cronbach's Alpha	N of Items
,879	68

Reliability Statistics
الأكاديميين والمهنيين

Cronbach's Alpha	N of Items
,906	68

الملحق رقم (05) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى

Descriptive Statistics
مؤسسة أن سي أ رويبة

	N	Mean	Std. Deviation
X1	9	1,33	,500
X2	9	1,78	,667
X3	9	1,44	,527
X4	9	1,56	,527
X5	9	1,67	,500
X6	9	1,44	,726
X7	9	2,22	,833
X8	9	1,78	,441
X9	9	1,67	,500
X10	9	1,78	,441
X11	9	1,78	,441
X12	9	1,78	,441
X13	9	1,67	,500
X14	9	1,67	,500
X15	9	1,78	,441
X16	9	1,78	,441
X17	9	1,78	,441
X18	9	1,33	,500
X19	9	1,33	,500
X20	9	1,33	,500
X21	9	1,67	,500
X22	9	1,67	,500
X23	9	1,78	,441
X24	9	1,67	,500
X25	9	1,67	,500
X26	9	1,78	,441
X27	9	1,56	,527
X28	9	1,56	,527
X29	9	1,56	,527

Descriptive Statistics
مؤسسة صيدال

	N	Mean	Std. Deviation
X1	15	2,87	,352
X2	15	2,73	,458
X3	15	1,53	,516
X4	15	2,80	,561
X5	15	2,93	,258
X6	15	1,53	,516
X7	15	2,93	,258
X8	15	2,73	,458
X9	15	1,87	,352
X10	15	2,07	,258
X11	15	2,00	,000
X12	15	2,00	,000
X13	15	2,67	,617
X14	15	1,40	,632
X15	15	1,93	,258
X16	15	1,93	,258
X17	15	1,93	,258
X18	15	2,87	,352
X19	15	3,00	,000
X20	15	3,00	,000
X21	15	3,00	,000
X22	15	3,00	,000
X23	15	1,80	,414
X24	15	1,87	,352
X25	15	2,07	,258
X26	15	3,00	,000
X27	15	2,07	,258
X28	15	2,00	,000
X29	15	1,93	,458

X30	9	1,56	,527
X31	9	1,78	,441
مدى التطبيق	9	1,6487	,38319
التثبيتات العينية والمعنوية	9	1,6993	,40268
التثبيتات المالية	9	1,4667	,41231
المخزونات	9	1,7037	,45474

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الاعانات	9	1,7778	,44096
القروض والخصوم المالية	9	1,5556	,52705
الاعباء والايرادات	9	1,5556	,52705
الايجار التمويلي	9	1,7778	,44096
Valid N (listwise)	9		

X30	15	1,80	,414
X31	15	1,80	,414
مدى التطبيق	15	2,2925	,07945
التثبيتات العينية والمعنوية	15	2,2275	,10156
التثبيتات المالية	15	2,9733	,07037
المخزونات	15	1,9111	,26627

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
الاعانات	15	3,0000	,00000
القروض والخصوم المالية	15	2,0333	,12910
الاعباء والايرادات	15	1,8667	,35187
الايجار التمويلي	15	1,8000	,41404
Valid N (listwise)	15		

الملحق رقم (06) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثانية

الأكاديميين والمهنيين

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
x1	46	2,70	,591
x2	46	2,67	,634
x3	46	2,65	,737
x4	46	2,72	,621
x5	46	2,83	,383
x6	46	2,04	,698
x7	46	2,63	,741
x8	46	2,67	,701
x9	46	2,54	,657
x10	46	2,26	,828
x11	46	2,41	,748
x12	46	2,65	,640
x13	46	2,39	,682
x14	46	2,50	,723
x15	46	2,52	,658
x16	46	2,70	,553
x17	46	2,63	,679
x18	46	2,70	,628
x19	46	2,80	,500
x20	46	2,54	,546
x21	46	2,63	,645
x22	46	2,59	,686
x23	46	2,50	,753
x24	46	2,65	,604
x25	46	2,61	,682
x26	46	2,43	,779
x27	46	2,80	,453
x28	46	2,54	,657
x29	46	2,50	,587
x30	46	2,39	,774
x31	46	2,67	,560
اهمية القيمة العادلة	46	2,5771	,30597
التثبيتات العينية والمعنوية	46	2,5601	,31732
التثبيتات المالية	46	2,6522	,31954
المخزونات	46	2,5870	,49782
الاعانات	46	2,4348	,77895
القوض والخصوم	46	2,6739	,43738

الاعباء والايرادات	46	2,4457	,58905
الايجار التمويلي	46	2,6739	,55993
Valid N (listwise)	46		

الملحق رقم (07) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة

المؤسسات المدرجة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Y1	24	2,88	,338
Y2	24	2,79	,509
Y3	24	2,96	,204
Y4	24	2,75	,442
Y5	24	2,71	,624
Y6	24	2,33	,761
Y7	24	2,58	,584
Y8	24	2,21	,779
Y9	24	2,92	,282
Y10	24	2,63	,647
Y11	24	2,67	,565
Y12	24	2,58	,654
Y13	24	2,79	,509
Y14	24	2,75	,608
Y15	24	2,42	,830
Y16	24	2,54	,658
Y17	24	2,67	,482
Y18	24	2,71	,464
Y19	24	2,67	,637
Y20	24	2,83	,381
Y21	24	2,71	,550
Y22	24	2,75	,442
Y23	24	2,38	,711
Y24	24	2,29	,806
الملائمة	24	2,7143	,34482
الموثوقية	24	2,6488	,32352
قابلية الفهم	24	2,6833	,38636
قابلية المقارنة	24	2,6000	,42936
اثر القيمة العادلة	24	2,6458	,32601
Valid N (listwise)	24		

الأكاديميين والمهنيين

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
y1	46	2,76	,524
y2	46	2,72	,502
y3	46	2,89	,434
y4	46	2,89	,434
y5	46	2,65	,674
y6	46	2,65	,640
y7	46	2,72	,584
y8	46	2,50	,782
y9	46	2,70	,591
y10	46	2,17	,851
y11	46	2,20	,687
y12	46	2,70	,591
y13	46	2,63	,610
y14	46	2,72	,621
y15	46	2,22	,841
y16	46	2,52	,781
y17	46	2,59	,686
y18	46	2,59	,686
y19	46	2,46	,721
y20	46	2,48	,809
y21	46	2,57	,688
y22	46	2,30	,785
y23	46	2,54	,690
y24	46	2,61	,614
الملائمة	46	2,7547	,28037
الموثوقية	46	2,5155	,37311
قابلية الفهم	46	2,4739	,47770
قابلية المقارنة	46	2,5000	,46140
اثر القيمة العادلة	46	2,5734	,29030
Valid N (listwise)	46		

الملحق رقم (08) : المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الرابعة

المؤسسات المدرجة

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
Z1	24	2,58	,504
Z2	24	2,54	,658
Z3	24	2,88	,338
Z4	24	2,71	,624
Z5	24	2,75	,608
Z6	24	2,92	,282
Z7	24	2,92	,282
Z8	24	2,88	,338
Z9	24	1,42	,717
Z10	24	2,46	,658
Z11	24	1,50	,780
Z12	24	2,46	,658
Z13	24	2,50	,780
ملائمة البيئة الجزائرية	24	2,5000	,24952
Valid N (listwise)	24		

الأكاديميين والمهنيين

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
z1	46	2,78	,593
z2	46	2,17	,902
z3	46	2,26	,880
z4	46	2,67	,701
z5	46	2,70	,662
z6	46	2,85	,470
z7	46	2,72	,621
z8	46	2,57	,750
z9	46	1,33	,634
z10	46	2,43	,807
z11	46	1,46	,751
z12	46	2,50	,782
z13	46	2,70	,662
ملائمة البيئة الجزائرية	46	2,3946	,25825
Valid N (listwise)	46		

الملحق رقم (09) : نتائج اختبار t. test للفرضية الأولى

One-Sample Test

المؤسسات المدرجة

صيدال	Test Value = 2					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى التطبيق	14,257	14	,000	,29247	,2485	,3365

One-Sample Test

رويبة	Test Value = 2					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
مدى التطبيق	-2,750	8	,025	-,35125	-,6458	-,0567

الملحق رقم (10) : نتائج اختبار t. test للفرضية الثانية

الأكاديميين والمهنيين

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
أهمية القيمة العادلة	12,793	45	,000	,57714	,4863	,6680

الملحق رقم (11) : نتائج اختبار t. test للفرضية الثالثة

One-Sample Test

المؤسسات المدرجة

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اثر القيمة العادلة	9,705	23	,000	,64583	,5082	,7835

One-Sample Test

الأكاديميين والمهنيين

	Test Value = 2					
	T	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
اثر القيمة العادلة	13,396	45	,000	,57337	,4872	,6596

الملحق رقم (12) : نتائج اختبار t. test للفرضية الرابعة

المؤسسات المدرجة

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الجزائرية البيئة ملائمة	9,817	23	,000	,50000	,3946	,6054

الأكاديميين والمهنيين

One-Sample Test

	Test Value = 2					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
الجزائرية البيئة ملائمة	10,364	45	,000	,39465	,3180	,4713

الفـــــهرس

الفهرس

الفهرس	الصفحـــــة
الإهداء	*III*
الشكر	*IV*
ملخص باللغة العربية	*V*
ملخص باللغة الإنجليزية	*VI*
قائمة المحتويات	*VII*
قائمة الجداول	*VIII*
قائمة الأشكال البيانية	*IX*
قائمة الملاحق	*X*
مقدمة	أ
الفصل الأول : محاسبة القيمة العادلة	*1*
تمهيد	*2*
المبحث الأول : الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة	*3*
المطلب الأول : الإطار ألمفاهيمي للقيمة العادلة	*3*
الفرع الأول: التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة	*3*
الفرع الثاني: نشأة وتطور محاسبة القيمة العادلة	*6*
الفرع الثالث: ماهية القيمة العادلة	*8*
الفرع الرابع: مزايا وعيوب محاسبة القيمة العادلة	*13*
المطلب الثاني : القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS)	*14*
الفرع الأول: استعمالات القيمة العادلة	*15*
الفرع الثاني: متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	*16*
الفرع الثالث: المعالجات الأساسية التي تترتب عن تطبيق القيمة العادلة:	*21*
المطلب الثالث : علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	*24*
الفرع الأول: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	*24*
الفرع الثاني: دور القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	*29*
المطلب الرابع : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية	*30*
الفرع الأول: ماهية النظام المحاسبي المالي	*31*

الفرع الثاني: القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي	32
الفرع الثالث: عوائق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	37
المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة	38
المطلب الأول : الدراسات العربية	38
المطلب الثاني : الدراسات الأجنبية	43
المطلب الثالث : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة	47
خلاصة الفصل	48
الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر	49
تمهيد	50
المبحث الأول : الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية	51
المطلب الأول : الطريقة المتبعة	51
الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة	51
الفرع الثاني : بيانات الدراسة وطرق وأدوات جمعها	52
المطلب الثاني : الأدوات والإجراءات المتبعة	55
الفرع الأول : الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة	55
الفرع الثاني : البرامج والأدوات المستخدمة في معالجة البيانات	56
المبحث الثاني : نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها	56
المطلب الأول : عرض نتائج الدراسة الميدانية	56
الفرع الأول : النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة	57
الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان	61
الفرع الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة	72
المطلب الثاني : تحليل، تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية	75
الفرع الأول : تحليل وتفسير النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه فقرات الاستبيان	76
الفرع الثاني: تحليل وتفسير نتائج اختبار فرضيات الدراسة	79
الفرع الثالث : مناقشة نتائج الدراسة الميدانية	81
خلاصة الفصل	83
الخاتمة	84
قائمة المصادر والمراجع	89
الملاحق	96
الفهرس	114