وزارة التعليم العالـي والبحث العلمي

جامعة العربي التبســي - تبسة

جامعة العربي التبسي–تبسة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

larbi tebessi –tebessa university
university larbi tebessi

تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر

دراسة استقصائية للأكاديميين والمهنيين.

مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماستر "ل.م.د"

دفعة 2021

إعداد الطلبة:
- أميرة بوخشم
- هدى سايغي

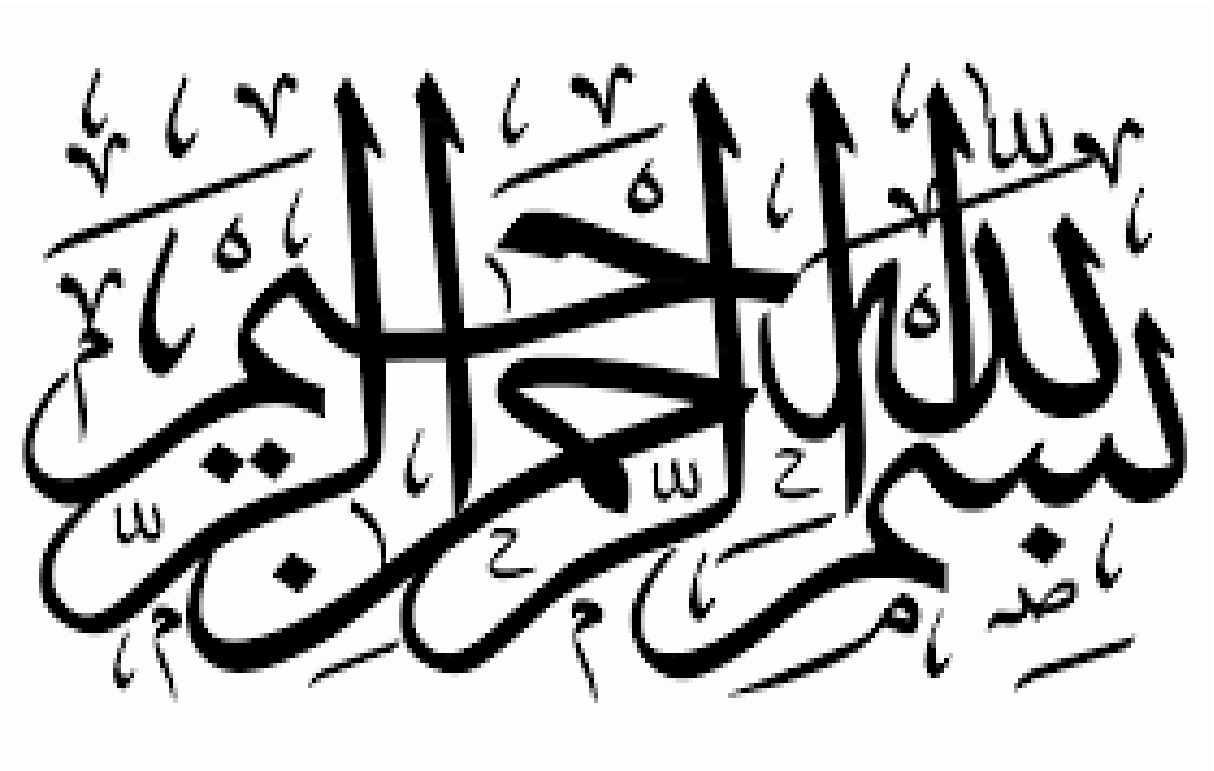
إشراف الدكتور:
رفيق يوسفي

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عمار زرقي	أستاذ محاضر "ب"	رئيســـــــا
عبد الكريم زرفاوي	أستاذ محاضر "أ"	مناقشـــــــا
رفيق يوسفي	أستاذ محاضر "أ"	مشرفا ومقررا

السنة الجامعية: 2020-2021

جامعة العربي التبسي - تبسة
Université Larbi Tebessi - Tebessa


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

"اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضى"

بفضل المولى عز وجل وبتوفيق منه تمكنا من إتمام هذا العمل

فالحمد والشكر لله

أتقدم بجزيل الشكر للأستاذ المشرف الدكتور "رفيق يوسفي" على نصائحه وإرشاداته

وكل أساتذة قسم المالية والمحاسبة لما قدموه لنا من معلومات وتوجيهات علمية.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى كافة إطارات وعمال مؤسسة الإسمنت ونفطال –تبسة–

أشكر كل من ساهم من قريب أو بعيد في

إنجاز هاته المذكرة، وشكر خاص لأعضاء لجنة المناقشة

الموقرة.

الفهرس العام

المحتوى	الصفحة
شكر وعرفان	
الفهرس العام	I
فهرس الجداول	III
فهرس الأشكال	IV
فهرس الملاحق	V
فهرس الرموز والاختصارات	VI
مقدمة	أ
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة	
تمهيد	01
المبحث الأول: الإطار النظري للقيمة العادلة	02
المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة	02
المطلب الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	26
المطلب الثالث: صعوبات وتحديات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر	39
المبحث الثاني: الدراسات السابقة	43
المطلب الأول: الدراسات العربية	43
المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية	47
المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة	48
خلاصة الفصل الأول	50
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	51
المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	52
المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية	52
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات	55
المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة	58
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات	62
المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة	62
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية	67

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	73
خلاصة الفصل الثاني	79
خاتمة	80
قائمة المصادر والمراجع	83
الملاحق	90
الملخص	

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية	14
02	توزيع عينة الدراسة وفق أساس طبقي على مجموعة من المؤسسات المتواجدة بولاية تبسة	53
03	درجات مقياس ليكارت الخماسي	57
04	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	57
05	قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة	61
06	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	62
07	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي	64
08	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي	65
09	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	66
10	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق التكلفة التاريخية	68
11	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة	69
12	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق القيمة العادلة	70
13	تحليل آراء المبحوثين تجاه المتغير المستقل (القيمة العادلة)	71
14	المتوسط الحسابي الانحراف المعياري لفقرات محور تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	72
15	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	74
16	تحليل انحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة (القيمة العادلة) على المتغير التابع (البيئة المحاسبية الجزائرية)	76
17	نتائج اختبار معامل T-TEST تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	77
18	نتائج اختبار لمعامل ANOVA لمتغير الخبرة المهنية	78

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	التسلسل الهرمي لمستويات القيمة العادلة	24
02	مكونات النظام المحاسبي المالي	29
03	متغيرات الدراسة	54
04	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس	63
05	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي	65
06	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي	66
07	توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية	67

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق		
الرقم	الشكل	الصفحة
01	قائمة الأساتذة المحكمين	90
02	قائمة الاستبيان	91
03	مخرجات برامج الحزمة الإحصائية	98

قائمة الرموز والاختصارات

قائمة الرموز والاختصارات		
الاختصار	**المصطلح باللغة الأجنبية**	**المصطلح باللغة العربية**
IASB	International accounting standards board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
AAA	American accounting association	جمعية المحاسبين الأمريكيين
IASC	International accounting standards committe	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFAC	International federation of accountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFRS13	International financial roporting standards evaluation de la juste valeur	معايير التقارير المالية الدولية "قياس القيمة العادلة"
IAS	International accounting standards	لجنة معايير التقييم الدولية
FASB	Financial accounting standards board	مجلس معايير المحاسبة المالية
SCF	Systeme comptable financier	النظام المحاسبي المالي
IVSC	International valuation standards commitee	المعايير المحاسبية الدولية

مقدمة

لقد تم الاعتماد على التكلفة التاريخية كمبدأ سائد للقياس المحاسبي لفترة طويلة من طرف المؤسسات الاقتصادية، ونظرا للانتقادات والعيوب التي وجهت لهذا الأسلوب في القياس وسعيا إلى توفير المعلومات المحاسبية وفقا للمواصفات اللازمة لمقابلة متطلبات كافة مستخدمي تلك المعلومات، برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي من خلال الجمعيات المهنية المتخصصة في مجال المحاسبة.

وفي هذا الإطار صدرت العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت القيمة العادلة، والتي كان آخرها معيار الإبلاغ المالي (IFRS13) والذي أوضح العديد من الأمور التي تخص هذا النموذج في القياس، فنموذج القيمة العادلة يساهم في توفير المعلومة الملائمة لترشيد عملية اتخاذ القرار بالإضافة إلى زيادة جودة المعلومة المحاسبية.

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

- **إشكالية الدراسة:** من خلال ما سبق عرضه تظهر إشكالية موضوع الدراسة من خلال التساؤل الموالي:

- **في ما تتمثل تحديات وعوائق تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟**

- **التساؤلات الفرعية:** من خلال الإشكالية الرئيسية تم طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

1- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؟

2- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؟

3- هل يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق القيمة العادلة على تطبيقها في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؟

- **فرضيات الدراسة:** للإجابة على الإشكالية السابقة والتساؤلات الفرعية تم صياغة الفرضيات الموالية:

- **الفرضية الرئيسية:** تواجه محاسبة القيمة العادلة تحديات في تطبيقها بالمؤسسات محل الدراسة.

- **الفرضيات الجزئية:** يمكن الإجابة على التساؤلات الفرعية من خلال الفرضيات الجزئية التالية:

ـ يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

- **متغيرات الدراسة:** تتمثل أهم متغيرات الدراسة في:

- **المتغير المستقبل:** القيمة العادلة.

- **المتغير التابع:** البيئة المحاسبية الجزائرية.

- **مبرات اختيار موضوع الدراسة:** تم اختيار الموضوع لأسباب موضوعية وذاتية وهي:
  - معرفة مكانة نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
  - التحولات التي شاهدتها المعايير المحاسبية والاهتمام المتزايد بمدخل القيمة العادلة ومقارنتها بمبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس؛
  - قلة الدراسات والأبحاث في هذا الموضوع خاصة في البيئة الجزائرية، بالإضافة إلى تبني هذه الأخيرة للنظام المحاسبي المالي الذي يجيز تطبيق القيمة العادلة.
- **أهداف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى ما يلي:
  - توضيح مفهوم محاسبة القيمة العادلة حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
  - معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
  - الوقوف على أهم معوقات تطبيق القيمة العادلة؛

- استقصاء آراء المحاسبين في الجزائر حول مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

- **أهمية الدراسة:** تتجلى أهمية هذه الدراسة في حداثة الموضوع، فالقيمة العادلة من بدائل القياس المحاسبي الذي حل مكان التكلفة التاريخية، فهي من المفاهيم المعاصرة المستخدمة في التعبير عن قيم الأصول المختلفة، وتستمد هاته الدراسة أهميتها من خلال مساهمتها في التعرف على البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى توفيرها المناخ المناسب لتطوير الأداء المحاسبي لاستيعاب وتطبيق القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة، ومعرفة إشكالية تطبيق هذا المفهوم.
- **حدود الدراسة:** هناك حدود زمنية وحدود مكانية للدراسة نذكرها فيما يلي:

الحدود المكانية: من خلال الدراسة الميدانية التي تم فيها معالجة إشكالية تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

الحدود الزمنية: طبقت هذه الدراسة على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة خلال فترة 15-04-2021 إلى غاية 10-05-2021.

- **منهج وأدوات الدراسة:** للإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف الجوانب الموضوعية، تم الاعتماد على المنهج الوصفي فيما يتعلق بالجانب النظري، أما في الجانب التطبيقي فاعتمد على المنهج التحليلي بالاستعانة بمجموعة من الأدوات التي يتم الاعتماد عليها للحصول على البيانات، وذلك من خلال مراجعة الكتب والمنشورات التي تتعلق بموضوع البحث والدراسة الميدانية من خلال جمع المعلومات اللازمة عن طريق توزيع الاستبيان.
- **مرجعية الدراسة:** هناك عدة دراسات سابقة باللغتين، العربية والأجنبية، التي تناولت واقع تطبيق القيمة العادلة، وسيتم التطرق إليها في المبحث الثاني من الفصل الأول.
- **صعوبات الدراسة:** تمثلت صعوبات الدراسة فيما يلي:

- غياب المراجع والدراسات التي تناولت نظريات القيمة العادلة؛
- الموقف السلبي الذي واجهناه من طرف بعض الأساتذة والمهنيين، رفض إجراء المقابلة وعدم الإجابة على الاستبانة؛
- مواجهة بعض الصعوبات والعراقيل والتي هي فيروس كورونا (كوفيد19) الذي نجم عنه صعوبة في التنقل والتواصل وفي الحصول على المعلومات.

- **هيكل الدراسة:** لإنجاز هذه الدراسة قامت الباحثتين بتقسيمها إلى فصلين، كل فصل يبدأ بمقدمة وينتهي بخلاصة، وتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة الدراسة، ثم عرض النتائج التي تم التوصل إليها، وهذه الفصول كالآتي:

الفصل الأول: لقد تم تقسيم الإطار النظري إلى مبحثيتن، المبحث الأول الإطار النظري للقيمة العادلة والمبحث الثاني تم فيه التطرق إلى بعض الدراسات العربية والأجنبية الشبيهة بموضوع الدراسة.

الفصل الثاني: لقد ضم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فقد ضم تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والدراسات السابقة

تمهيد:

يعتبر القياس المحاسبي أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة، من خلاله يمكن ربط الأعداد بالأحداث التي تحدث في المؤسسة، لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة.

وفي هذا الإطار صدرت العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تناولت القيمة العادلة، والتي كان آخرها معيار الإبلاغ المالي (IFRS13)، حيث تبنت العديد من الهيئات الدولية القيمة العادلة، وتعد البيئة المحاسبية الجزائرية من بين الدول التي تبنت استخدام القيمة العادلة كنموذج بديل للقياس بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي بداية من شهر جانفي 2010.

وللإلمام بالموضوع بشكل واضح سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للقيمة العادلة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار النظري للقيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة من أحدث أساليب القياس المعتمدة والتي جاء بها مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية بعد جملة الانتقادات التي تعرض لها، وفي مقدمتها عدم ملائمته في نقل المعلومات لمستخدميها.

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى الإطار النظري للقيمة العادلة، حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مطالب وهي كالآتي:

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة

المطلب الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

المطلب الثالث: صعوبات وتحديات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

المطلب الأول: ماهية القيمة العادلة

القياس جوهر العمل المحاسبي ومرتكزه، حيث كانت تعتبر التكلفة التاريخية المفهوم المعتمد للقياس، ونتيجة لعجز أسلوب التكلفة التاريخية في مواجهة التغيرات الاقتصادية الحديثة تم استخدام أسلوب القيمة العادلة التي تعد من أحدث أساليب القياس المعتمدة.

أولا: ماهية القياس المحاسبي

يمثل القياس التعبير الكمي للأحداث، حيث بقي مهملا في المحاسبة مع أنه يعتبر أحد فروعها العلمية الأساسية، ثم سار على نهجه مجموعة من الباحثين منهم (HOMBERGER, CHAMPERS, BIEMAN) حيث ساهم هؤلاء بدراسات جاءت في هذا المجال مما ساهم في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في المجالات المحاسبية[1].

1- آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2014، ص: 08.

1- تعريف القياس المحاسبي:

القياس لغة: من مصدر الفعل قيس ويعني قاس الشيء يقيسه قيسا وقياسا، واقتاسه، وقيسه إذا قدره على مثاله[1].

القياس اصطلاحا: تحديد القيم وتبويبها إلى حساب معين، فعلى سبيل المثال يتم تحديد العمولة بنسبة معينة من قيمة الصفقة، ولكنها قد تبوب كمصروف إذا كانت مرتبطة بالتشغيل، وقد تبوبت إلى أصول إذا كانت مرتبطة إلى أصول ثابتة[2].

القياس المحاسبي: عرفته جمعية المحاسبين (AAA) على أنه: «عملية إقران الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة»[3].

2- أهداف القياس المحاسبي: يتمثل الهدفين الأساسيين للقياس المحاسبي فيما يلي: [4]

- **قياس الموارد التي تحقق الدخل:** من الضروري رعاية الثروة التي تشكل مصدر تحقيق الدخل وتدفقه، وهذا يتطلب ضرورة مواكبة عملية القياس المحاسبية لها باستمرار للوقوف على التغيرات التي تطرأ عليها لمواجهة وتجنب ما يمكن أن يؤثر على تناقص تدفق الدخل في الوقت المناسب؛

- **تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة:** يعتبر هدف دراسة الفرص البديلة لتوجيه المواد وعقلنة استغلالها لزيادة عوائد الدخل المتحقق وتقليل فرص الضياع قدر المستطاع.

3- معايير القياس المحاسبي: تمثل المعايير المرشد أو الموجه للربط بين آلية القياس وإجراءاته التنفيذية من جهة، والأسس والقواعد والمبادئ التي يتم على ضوئها القياس المحاسبي من جهة أخرى[5]، وتتمثل معايير القياس المحاسبي فيما يلي:

1- عبد السلام بلبالي، حسين بن العارية، واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 06، العدد04، 2018، ص: 63.

2- طارق عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة، محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 08.

3- محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، والعرض، والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 01، 2004، ص: 115.

4- موازين عبد المجيد، بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، ع19، الشلف، 2019، ص 59.

5- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص 11.

3-1 معيار الموضوعية (Objectivity)**:** الموضوعية في القياس تعني عدم خضوع القياس لتقديرات شخصية، أي أن التعبير عن الحقائق بدون تحريف وبعيدا عن التحيز الشخصي، وبالتالي فالقياس الموضوعي قياس غير شخصي، وذلك لإقناع مستخدمي القوائم المالية على أنها خالية من أي تعبير شخصي متحيز القياس الموضوعي وهو نتيجة اتفاق وإجماع بين المقاييس وبين المحاسبين على موضوع معين، ووفقا لهذا التعريف فإن الموضوعية ترتبط بصورة مستقلة بإمكانية التثبت وعدم الاختلاف بين المحاسبين[1].

3-2 معيار الملائمة (Relevance)**:** أي أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية ملائمة للغرض من القياس، وتكون هذه المعلومات ملائمة إذا كانت قادرة على أن تعكس صورة واضحة وصحيحة عن الشيء المراد قياسه في لحظة القياس، وما طرأ عليها من تغيرات على مدار فترة زمنية معينة.

3-3 معيار القياس الكمي (Quantitive Measurement)**:** تعتمد المحاسبة على الأسلوب الكمي للقياس، لكن على الرغم من أن هذا الأخير يعطي معلومات أكثر دلالة ووضوح، إلا أن الكثير من المعلومات المحاسبية التي لا يمكن قياسها كميا رغم أنها قد تكون ذات فائدة كبيرة، لذا لابد من الاعتماد على المقاييس الكمية كلما أمكن ذلك والاعتماد على المقاييس غير الكمية إذا كانت ذات دلالة وفائدة[2].

3-4 معيار قابلية للتحقق (Verifiality)**:** يعتبر هذا المعيار من أهم معايير القياس لأنه قد يكون المقياس غير قابل للتطبيق العملي، رغم أنه ذات فائدة كبيرة وتتوفر فيه كل الشروط الموضوعية، أو أن تطبيقه محاط بصعوبات، أو أن تطبيقه يتطلب تكلفة تفوق المنفعة أو العائد المتوقع منه، وفي هذه الحالة لابد من البحث عن مقياس بديل يحقق توازن بين التكلفة والمنفعة المتوقعة منه[3].

4- أساليب القياس المحاسبي: تختلف أساليب القياس المحاسبي ومن بينها ما يلي:

4-1 أساليب القياس الوصفية: تعتمد على الوصف الإنشائي لخصائص أو مظاهر شيء أو حدث معين بشكل يمكن القارئ من تخيل هذه الخاصية أو الظاهرة موضوع القياس من التعبير اللغوي عنها بالقياس، وعادة ما يترتب على القياس الوصفي مفارقات كبيرة تنعكس على الشيء أو الحدث الموصوف نظرا للتباين

1- بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس، ص 93.

2- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص: 12.

3- تامر بسام جابر الآغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، رسالة ماجستير (غير منشورة) في المحاسبة والتمويل، المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 1434هـ-2013م، ص: 22.

الشديد في قدرات الأفراد على التخيل، وبذلك فإن القياس الوصفي يعتبر أكثر القياسات تشتتا، مثالا لذلك وصف المادة بالصلابة أو بالسيولة أو بالغازية[1].

4-2 أساليب القياس الترتيبية: في هذا النظام تستخدم الأرقام (الرموز) لتبين مراكز العناصر أو الخصائص تجاه بعضها البعض، ويلزم هنا وجود ترتيب طبيعي للخصائص التي يراد قياسها، وعلى ذلك يشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي بالإضافة إلى خاصية التمييز التي ترتبط بالنظام الإسمي.

وهكذا فإن النظام الترتيبي يبين لنا العناصر الأكبر من والعناصر الأصغر من بالإضافة للعناصر التي تتساوى، إلا أنه لا يمكن تحديد مقدار الكبر أو الصغر[2].

4-3 أساليب القياس العددية: يؤدي استخدام القياس العددي إلى تعيين أعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الأعداد، ويتطلب استخدام القياس توافر شروط معينة ومن هذه الشروط:

- أن تكون الخواص موضوع القياس متجانسة؛
- أن لا تتأثر هذه الخواص بالظروف البيئية المحيطية؛
- أن يكون أساس القياس واحدا؛
- أن تكون نتائج القياس قابلة للتجميع والمقارنة[3].

4-4 أساليب القياس النسبية: يعتمد القياس النسبي على استخدام النسب والعلاقات الكمية، حيث تعتبر تطورا للمقاييس العددية، لأنها تمتاز بقدرتها على تطوير العلاقة بين المقادير الكمية، وهو ما يطلق عليه التحليل الكمي، كما تستخدم هاته الأساليب في التعبير عن التكلفة والقيمة في أوقات معينة في صورة وحدات نقدية منسوبة إلى وقت معين يتخذ أساسا للتعبير عن القوة الشرائية للنقود.

1- بالرقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير العدد 08، 2008، ص: 60.

2- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 66.

3- حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الكوابل، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017، ص: 55.

ويتمثل ذلك في استخدام الأرقام القياسية لتعديل البيانات والمعلومات المحاسبية من أجل قبول نتائج القياس المحاسبي في فترات التضخم[1].

ثانيا: الإطار الفكري للقياس المحاسبي

تناول الفكر المحاسبي مدرستين أساسيتين للقياس المحاسبي: مدرسة التكلفة التاريخية ومدرسة القيمة العادلة، إذ ارتبطت مدرسة محاسبة التكلفة التاريخية بالعمل المحاسبي في ظل الاستقرار الاقتصادي، بينما ارتبطت محاسبة القيمة العادلة بالإفصاح الإضافي في حالة التضخم الاقتصادي.

1- مدرسة التكلفة التاريخية:

تمثل التكلفة التاريخية النموذج الكلاسيكي للتوثيق والقياس المحاسبي، والذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزام بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية المتفق عنها بين الأطراف المتعاقدين في تلك اللحظة، ومن مزايا التكلفة التاريخية أنها تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل.

كما أنها تستند إلى عمليات حدثت فعلا وليست افتراضية، وأنها تتلائم مع مبادئ محاسبية مقبولة عموما، فالتكلفة التاريخية ينظر إليها على أنها أكثر موثوقية وموضوعية خاصة في الحالات التي لا توجد فيها سوق نشطة للأصول والخصوم التي يراد قياس قيمتها العادلة، وأيضا استخدامها يتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر.

ومن بين ما يعاب على استخدام التكلفة التاريخية هو أن القيمة المسجلة تعطي صورة غير حقيقية لواقع المؤسسة، فالبيانات المعدة وفق التكلفة التاريخية لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات المستوى الخاص أو العام للأسعار مما يظهر عدم ملائمتها لعملية القياس المحاسبي[2].

1- بالرقي تيجاني، مرجع سابق، ص: 60.

2- حمدي فلة، مرجع سابق، ص-ص: 03-04.

- **التكلفة التاريخية المعدلة:**

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للتقييم، وترتكز على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية، هاته الأخيرة يمكن أن ترتفع أو تنخفض تبعا لحالة الاقتصاد من الازدهار إلى الانكماش والعكس.

إذ تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقييم بنود القوائم المالية على أساس التعبير في القوة الشرائية العامة لوحدة النقد، أي توحيد وحدة النقد المستخدمة في التقييم مما يسمح بتحقيق تجانس بنود القوائم المالية، ويمكن التمييز بين نوعين من التعديل:

1- التعديل الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في نهاية كل دوره.

2- التعديل غير الدوري: يقوم على فكرة إعادة تقييم بنود القوائم المالية في تواريخ غير منتظمة.

عندما تزداد الفجوة بين القوة الشرائية التاريخية والقوة الشرائية الحالية، ويتم التعديل وفق العلاقة التالية: [1]

القيمة العادلة = التكلفة التاريخية x الرقم القياس بتاريخ إعداد القوائم/ الرقم القياسي بتاريخ النشأة

ومن أهم المزايا التي يحققها مدخل التكلفة التاريخية المعدلة هي في كونه يلبي متطلبات مفهوم المحافظة على رأس المال الحقيقي.

لكن أهم عيوبه هو أنه يهمل التغيرات الحادثة في المستويات الخاصة للأسعار والتي تطرأ على الأسعار الخاصة لبعض الأصول بفعل التطورات التكنولوجية[2].

1- يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد 03، ص: 73.

2- محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص: 402.

2- مدرسة القيمة العادلة:

أعدت هذه المدرسة تصحيحا للخلل في مخرجات تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية في ظروف التضخم، وقد اعتمدت هاته المدرسة معيار المحاسبة الدولي رقم 29 "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع"[1].

ويعتبر مفهوم القيمة العادلة أفضل أداة للمقارنة فإذا كانت مؤسستان تملكان نفس الأصل مع اختلاف تاريخ الحيازة، تظهر تكلفة هذا الأصل بشكل مختلف، وعليه لا يمكن إجراء مقارنة سليمة إذا ما تم استخدام طريقة التكلفة التاريخية، في حين أن استخدام طريقة القيمة العادلة ستعطي أساسا معقولا للتقييم الموضوعي، والمقارنة، وتبرز مبررات التحول إلى محاسبة القيمة العادلة في بعض النقاط التالية:

- إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في أبعد من ذلك، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها، وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية.

- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة[2].

- إنها مرتبطة بمفهوم الدخل الشامل الذي يعد كأحد المقاييس الجديدة للدخل، والذي يعطي فائدة أكثر لمستخدمي القوائم المالية خصوصا في منظمات المالية[3].

وأهم مزايا القيمة العادلة أنها تعالج جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد، وتوفر خاصية القدرة التنبؤية للمعلومة لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية، كما أنها تشجع على زيادة كفاءة الأسواق المالية باعتبارها المصدر الرئيسي لقياسها[4].

1- علي محمد ثجيل المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 16، ص: 230.

2- يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، مرجع سابق، ص: 73.

3- سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات، مجلة جامعة جيهان، العدد 02، 2018، ص: 293.

4- أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد 02، 2016، ص: 92.

على الرغم من هذه المزايا، فإن محاسبة القيمة العادلة ليست حلا سحريا، فقد وجهت لها انتقادات، خاصة عقب الأزمة المالية العالمية لسنة 2007، وتتضمن بعض الانتقادات الشائعة كإمكانية تأثير الإدارة على تقديرات القيمة العادلة، خطر تقلب الأسعار وعدم استقرار النظام المالي[1].

ثالثا: القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية

تم إنشاء المعايير من أجل توحيد المعاملات المحاسبة بين دول العالم، تطرقت أغلب المعايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى القيمة العادلة بهدف تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير.

1- نبذة عن المعايير المحاسبة الدولية وهيئاتها

معايير المحاسبة الدولية عبارة عن مجموعة من القواعد الخاصة بإعداد الحسابات، وعرضها بالقوائم المالية وفقا للأسس المتفق عليها عامة.

1-1 تعريف معايير المحاسبة الدولية:

معايير المحاسبة الدولية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، بالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.

كما يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومنسقة مع بعضها البعض لأن الغرض الأساسي من المعايير المحاسبية هو تحديد الأساسيات والطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي[2].

1- عتيق توفيق، معراجي عبد المالك، تحديات استخدام محاسبة القيمة العادلة ضمن البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة المغاربية للاقتصاد والمانجمنت، مج05، العدد 02، 2018، ص: 94.

2- حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية (IAS/ IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010، ص: 75.

فالمعايير المحاسبية الدولية هي نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العلمية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وهذه المعايير تختلف عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة[1].

1-2. هيئات معايير المحاسبة الدولية:

نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية تشكلت هيئات دولية، المعدة للمعايير المحاسبة الدولية بهدف تضييق فجوة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة إلى أخرى، لتوحيد معايير دولية وتهيئة الإقليم الملائم لتطبيقها.

1-2-1. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC):

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وقد تم تشكيل هذه اللجنة في عام 1973 إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائدة في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية[2].

وذلك بهدف إصدار معايير محاسبية تكون مقبولة في كل دول العالم، وبالتالي تضييق الاختلافات المحاسبية بين الدول، وقد اكتسبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية اعترافا واسعا بأهميتها وانضم إليها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم، وابتداء من سنة 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها، وتم تسمية المجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ابتدءا من أفريل 2001 بمثابة المسؤول عن إصدار المعايير المحاسبية بدلا من لجنة المعايير[3].

1- روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010، ص: 09.

2- حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة لدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 02، عمان، 2011، ص: 106.

3- لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق النظام المحاسبي دراسة حالة، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، الإدارة المالية، جامعة منتوري، قسنطينة، 2012، ص: 12.

- **أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية:** تشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية على الهيئات التالية:

1- مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية: ويقوم بعدة مهام أهمها تحديد برنامج اللجنة وتوجيهها، وضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشاريع، ويتكون المجلس من ممثلي هيئات محاسبية في 13 دولية و04 منظمات أخرى مهتمة بالتقرير المالي.

2- المجموعة الاستشارية: قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981، تضم ممثلين من المنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية والجهات المنظمة للأسواق المالية، تجتمع المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشاريع (IASC) وبرامج عملها واستراتيجيتها، وتتكون من 15 منظمة محاسبية يختارها مجلس إدارة اللجنة[1].

3- المجلس الاستشاري: يراجع هذا المجلس استراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من مقابلة المجلس لالتزاماته، يقوم هذا المجلس أيضا بالاشتراك في إجراءات قبول أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق ممارسي مهنة المحاسبة، ومجتمع الأعمال، ومستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المهتمة.

4- اللجنة الدائمة للترجمة: تتكون من اثني عشر (12) عضوا من دول مختلفة لكل منهم حق التصويت، وهي تتعامل على أساس زمني مع القضايا المحاسبية الممكن أن تواجهها للمعالجات المختلفة أو غير المقبولة، وتعد هذه اللجنة ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية لاعتمادها من مجلس اللجنة.

5- جماعة العمل الاستراتيجي: تراجع هذه اللجنة معايير المحاسبة الدولية للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري، ويقع تحت نظرها مراجعة هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية، وإجراءات العمل، وعلاقاته مع واضعي معايير المحاسبة ويتناول بالبحث والتدريب والتعليم وكذلك التمويل[2].

1- جودي إيمان، أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (US.GAAP) وآفاق التقارب بينهما، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة سطيف01، 2013، ص: 35.

2- بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014، ص: 155.

- **أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:**

تهدف لجنة معايير المحاسبة الدولية طبقا لما حدده دستور اللجنة إلى: [1]

– إعداد ونشر لصالح العام معايير المحاسبة لإعداد القوائم المالية والإفصاح عنها كذلك ترقية استعمالها وتعميمها على المستوى الدولي؛

– المساهمة في إرساء توافق للأنظمة المحاسبية والمعايير والإجراءات المرتبطة بالإفصاح عن القوائم المالية؛

– العمل على أن تحتوي القوائم المالية الوثائق الأخرى على معلومات مالية ذات جودة عالية، شفافة قابلة للمقارنة بالشكل الذي يساعد مختلف المتدخلين في الأسواق المالية في العالم، ومختلف المستعملين الآخرين من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛

– ضمان عدم تعارض المعايير الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان حلول عالية الجودة.

1-2-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC):

تأسس هذا الاتحاد سنة 1977 وذلك بموجب اتفاق بين 63 منظمة محاسبية والمراجعة والهيئات المحاسبة ذات الصلة في دول العالم، وقد اختص الاتحاد بالمهام التالية:[2]

– إصدار معايير المراجعة الدولية ومعايير خدمات التأكيد الأخرى؛

– إصدار معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة؛

– إصدار قواعد السلوك المهني؛

– إصدار قواعد وضوابط التعليم المستمر؛

– إصدار معايير المحاسبة في القطاع العام.

1- الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة (IAS/IFRS) دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (ENSP) خلال سنة 2013، رسالة ماجستير (غير منشورة)، في العلوم التجارية، محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015، ص-ص: 11-12.

2- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (مركز الدراسات والمعلومات)، صياغة معايير المحاسبة الدولية والتطور ودور المجالس والهيئات الوطنية الدولية، 2005، ص: 20. متاح على الرابط: www.gccaao.org تاريخ الاطلاع 25-03-2021.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل: البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس، وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية: (1)

1- **لجنة التعليم:** وتضع معايير التعليم والتدريس التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية)، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

2- **لجنة السلوك المهني:** وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

3- **لجنة المحاسبة المالية والإدارية:** وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

4- **لجنة القطاع العام:** وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.
- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.
- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير العامة نيابة عن مجلس الاتحاد.

أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين:

تتمثل أهداف الاتحاد الدولي للمحاسبين فيما يلي: (2)

- المساهمة في إصدار وتطوير وتطبيق معايير محاسبية ذات جودة عالية ووضع الأدلة اللازمة لتطبيقها؛

1- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص-ص: 110-111.

2- خالد جمال الجعارات، مطبوعة بعنوان: مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 10.

– المساهمة في بناء وتطوير منظمات مهنية ومنشآت محاسبية قوية؛

– الوصول إلى ممارسات محاسبية عالية الجودة من قبل المحاسبين في القطاع العام؛

– رفع مستوى المحاسبين في القطاع العام من خلال التأكيد على الحدود الدنيا من المؤهلات العلمية والمهنية لهم؛

– إبداء الرأي في القضايا المحاسبية في القطاع العام من واقع الخبرة المحاسبية الملائمة.

2– متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا المعايير المحاسبة الدولية

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

تناول مجلس المعايير المحاسبة عدة معايير تتعلق بالقيمة العادلة أهم هذه المعايير هي:

الجدول رقم (01): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	المعيار	أهم المعايير بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية
IAS16	الأصول الثابتة	بعد الاعتراف الدولي بالأصل، يجب أن يظهر بند الممتلكات والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحا منها أي استهلاك متراكم لاحق وأية خسارة لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة، في حين يجب تسجيل الزيادة في قيمة الممتلكات والمعدات الناتجة عن إعادة التقييم في حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم، ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة عن إعادة التقييم كدخل بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها كدخل قيمة نقص سابق لإعادة التقييم البند نفسه الذي كان قد تم الاعتراف به سابقا كمصروف.
IAS26	المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التعاقد	جاء في معيار المحاسبي الدولي المحاسبة والتقارير عن برامج منافع التعاقد على أنه يتم إدراج استثمارات برامج منافع التعاقد بالقيمة العادلة، وبالنسبة للأوراق المالية القابلة للتداول فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، وعندما يتم الاحتفاظ باستثمارات البرامج ولا يمكن تقدير قيمتها العادلة فمطلوب الإفصاح موضحا بسبب عدم استخدام القيمة العادلة.

IAS32	عرض الأدوات المالية	يقدم المعيار وصفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها، كما جاء بتعريف للقيمة العادلة بالإضافة إلى ما تقدم، ويشير هذا المعيار إلى أن معلومات القيمة العادلة تعتبر مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية.
IAS38	الأصول غير الملموسة	هذا المعيار خاص بالأصول غير الملموسة، ويتضمن تحديد الأسس للوصول إلى القيمة العادلة في إظهار الأصول عند الاعتراف المبدئي للأسعار المدرجة في سوق نشط وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة وعادة ما يكون هذا السعر العرض الحالي، ووفقا لهذا المعيار إذا تم اقتناء أصل غير ملموس مقابل أصل آخر فيتم قياس الأصل المقتني بقيمته العادلة بشرط توافر سوق نشطة لتقييم تلك الأصول.
IAS39	الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	يتناول هذا المعيار محاسبة الأدوات المالية، فقد كان نقطة انطلاق الفكر المحاسبي الجديد فهو المعيار الدولي الأول الذي طلب استخدام القيمة العادلة بشكل مكثف لقياس الموجودات والمطلوبات المالية، وطبقا لهذا المعيار فإن كافة الموجودات المالية يجب أن يعترف بها ويعاد قياسها بالقيمة العادلة.
IAS40	الاستثمارات العقارية	لم يقتصر طلب استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الموجودات المالية، فقد جاء هذا المعيار (ليعطي 40) بديلا لقياس الاستثمارات العقارية بالقيمة العادلة والاعتراف بالربح والخسارة من التقييم بالقيمة العادلة في بيان الدخل.
IAS41	الزراعة	يعالج هذا المعيار أسس الاعتراف والقياس لأنشطة الزراعة والمتمثلة بشكل أساسي في الموجودات البيولوجية (الحيوانات والنباتات الحية) كالأغنام، الماشية، النباتات، أشجار الفاكهة والاستثمار غابة مستغلة كمزرعة، والمحصول الزراعي عند نقطة الحصاد، أما بعد نقطة الحصاد فيتم تطبيق المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS2) المتعلق بالمخزون.
IFRS05	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع	تناول هذا المعيار جوانب متعلقة بالقياس والإفصاح وفق القيمة العادلة متمثلة في: – تقييس المؤسسة الأصل غير المتداول والمبوبة كأصول محتفظ بها لغرض البيع على أساس القيمة الدفترية أو صافي القيمة البيعية (القيمة

	والعمليات غير المستمرة	العادلة مخصوما منها تكاليف البيع) أيهما أقل، مع التوقف عن احتساب أي اهتلاك لهذه الأصول وبالتالي فقد أخذ المعيار لمبدأ التحفظ المحاسبي؛ يجب على المؤسسة أن تقوم بقيد الأعباء الناجمة عن قيمة الأصول بالنسبة لأي تخفيض مبدئي أولا حق للقيمة العادلة (أو مجموعة الجاري التخلص منها) مخصوما منها تكاليف بيع الأصل.
IFRS07	الأدوات المالية: الإفصاح	يهدف هذا المعيار إلى الطلب من الشركات توفير الإفصاحات في قوائمها المالية وذلك لتمكين مستخدمها من تقييم يكمل هذا المعيار كلا من المعيار 32 و39. يجب على المؤسسة أن تفصح عن القيمة العادلة لكل فئة من فئات الأصول المالية والالتزامات المالية بطريقة تسمح بمغادرتها مع رصيدها الدفتري.
IFRS09	الأدوات المالية	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية النسخة النهائية لهذا المعيار في 28 أكتوبر 2010، والذي يختص بتصنيف وتقييم الأصول والخصوم المالية بعد هذا المعيار نقطة تحول هامة في الفكر المحاسبي الذي يختص بتصنيف وتقييم الاصول والخصوم المالية.
IFRS13	القياس بالقيمة العادلة	يجسد هذا المعيار التوجه الحديث لمجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني أسلوب القيمة العادلة في قياس الأصول والالتزامات بدلا من التكلفة التاريخية التي أظهرت سلبيات كثيرة، ويهدف هذا المعيار إلى تحديد متطلبات الإفصاح المتعلقة بمقياس القيمة العادلة، ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل أو دفع التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في نفس الوقت ويتطلب من المؤسسة عند قياس القيمة العادلة أن تحدد العناصر التالية: – الأصل أو الالتزام المعني بموضوع القياس؛ – تقديم الأساس الملائم للقياس وهذا فيما يخص الأصول غير المالية؛ – السوق الأساسي للأصل أو الالتزام؛ – تقييم التقنيات اللازمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار مدى توفر المعلومات اللازمة في السوق الأساسي.

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

رابعا: قياس القيمة العادلة وفقا لمعيار التقارير المالية الدولية (IFRS13)

في 12 ماي 2011 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS13) المتعلق بقياس القيمة العادلة (وهو أحدث معيار يتعلق بالقيمة العادلة)، والذي يمثل إطار موحد لقياس القيمة العادلة، الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع موجود أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية.

1- ماهية القيمة العادلة

تعد القيمة العادلة من الأساليب الحديثة المتبعة في القياس المحاسبي، كحل بعض الانتقادات التي تعرضت لها المحاسبة في ظل التمسك بالتكلفة التاريخية ولإضفاء مزيد من الملائمة على المعلومات المحاسبية، وقد تم تعريفها من قبل جهات عديدة، إلا أن معظمها متشابهة في عناصرها، لكنها مختلفة في صياغتها، ويمكن عرض بعض هذه التعاريف كما يلي: [1]

1-1. تعريف القيمة العادلة:

- عرفت لجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الموجودات بهدف إعداد القوائم المالية كما يلي: "هي مبلغ تقديري يتمثل في مقابلة تبادل موجود في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد يتوافر لكل منهما معلومات كافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة"[2].

1- ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 08، العدد 02، 2017، ص: 74.

2- إيناس حسن كاظم، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي، دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصروف المنصور، أ.ن.د ستار جبار خلاوي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، 2016، ص: 05.

– عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القيمة العادلة في المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) بأنها: "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية"[1].

– عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS13) القيمة العادلة بأنها: "السعر الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوعة لتحويل التزام في معاملة منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس (أي سعر الخروج)" [2].

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن القيمة العادلة هي: الثمن أو السعر الذي اتفق الطرفان (البائع والمشتري) على تبادل المعاملة به سواء كانت المعاملة شراء أصل أو تسوية التزام ما، على أن يتمتع الطرفان بكامل الحرية والرغبة في التعامل، وأن القيمة العادلة لا تقوم على صفقات إجبارية أو عمليات اضطرارية.

1-2. شروط تطبيق القيمة العادلة

عند تطبيق القياس وفق القيمة العادلة لابد من توفر الشروط التالية: [3]

1- توفر الأسواق الجاهزة والأسواق المالية الفاعلة، وبالتالي ستتمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة وفاعلية.
2- توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة.
3- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة.

1- محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04، ورقلة، 2016، ص: 07.

2- علاء محسن شحم، هاني حميد مشجل، القياس بالقيمة العادلة وانعكاسها على القرارات الاستثمارية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 31، 2019، ص: 216.

3- تامر بسام جابر الأغا، مرجع سابق، ص: 39.

1-3. أهداف القيمة العادلة:

تسعى القيمة العادلة لتحقيق مجموعة من الأهداف أهمها ما يلي: [1]

- إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي)، بحيث يعترف بالدخل إما بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمؤسسة؛
- تقييم الاصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة تعبر عن المركز الاقتصادي لأنه أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- اتفاق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛
- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة والتي تستعمل القيمة العادلة؛
- معالجة اي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم مبدأ التكلفة التاريخية؛
- قدرة القيمة العادلة على التنبؤ لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية؛[2]
- تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة لعدد من العمليات الداخلية من أجل، صنع القرارات المناسبة، إدارة وقياس المخاطر، تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكديسه للأعمال المتنوعة.

1-4. أسواق تحديد القيمة العادلة:

يوجد ثلاث أسواق لتحديد القيمة العادلة تتمثل فيما يلي: [3]

1-4-1. السوق النشطة: هو السوق الذي تتم فيه المعاملات الخاصة بالأصل أو الالتزام ويتضمن ما يكفي من التكرار والحجم لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر والواقع أن المؤشر المثالي للقيمة العادلة هو السعر المدرج في سوق نشط ويعتبر السوق نشطا في حالة حدوث المعاملات بشكل متكرر للحصول على معلومات تسعير موثوقة باستمرار.

1- خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر التوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008، ص: 31.

2- طارق حماد عبد العال، مرجع سابق، ص: 31.

3- علاء محسن شحم، هاني حميد مشجل، نفس المرجع، ص-ص: 217-218.

1-4-2. السوق الأكثر فائدة: هو السوق الذي يزيد من المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصول أو يقلل من المبلغ الذي سيتم دفعه لسداد أو نقل الالتزام بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف المعاملات وتكاليف النقل.

1-4-3. السوق الرئيسي: هو السوق الذي لديه أكبر حجم ومستوى من النشاط للأصول والخصوم، ووفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS13) فإن عدم وجود سوق نشط والذي يمكن ملاحظته، يجبر القائمين على البحث عن الأسواق الأكثر فائدة.

2- معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS13) قياس القيمة العادلة

إن بعض معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية تسمح للوحدات الاقتصادية بقياس القيمة العادلة للأصول، والالتزامات أو حقوق الملكية الخاصة بها أو الإفصاح عنها.

إن (IFRS13) اعتبر أن القيمة العادلة قياسا قائما على السوق وليس على الوحدة الاقتصادية، الغرض من قياس القيمة العادلة هو التقدير الذي تعتمد عليه المعاملة المنتظمة لنقل الالتزام أو بيع أصل بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس[1].

2-1. ظروف ودوافع إصدار المعيار:

لقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الثالث عشر (IFRS13) "**قياس القيمة العادلة**" والذي سيتم تطبيقه على معايير التقارير المالية الدولية التي تتطلب القياس بالقيمة العادلة، وكان أول إصدار لهذا المعيار في ماي من عام 2011، وشرع في تطبيقه انطلاقا من الفاتح يناير عام 2013، حيث قام كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وكذا مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في 12 ماي من عام 2011 قام بنشر دليل إرشادي حول كيفية القياس بالقيمة العادلة والذي يحتوي على معلومات الواجب تقديمها من خلال القوائم المالية، ولقد هدف المجلس من خلال نشر هذا المعيار إلى:

- تفسير كيفية قياس القيمة العادلة عن طريق تقديم مفهوم واضح مع تحديد إطار وحيد للقياس؛
- إحداث تحسين على درجة الشفافية بفضل المعلومات الإضافية التي سيتم تقديمها[2].

1- إيناس حسن كاظم، مرجع سابق، ص: 07.

2- بونعجة سحنون، أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص: 132.

2-2. مجال تطبيق المعيار (IFRS13):

يتم تطبيق هذا المعيار عندما تتطلب أو تسمح معايير الإبلاغ المالي الدولية الأخرى بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح عن القياسات بالقيمة العادلة، أو عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع لقياس الأصول والالتزامات المالية بشكل أساسي، ولا ينطبق هذا المعيار كأسلوب لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها فيما يلي:

- العمليات التي تتم ضمن مجال تطبيق (IFRS2) "**المدفوعات على أساس الأسهم**"؛

- عمليات عقود الإيجار التي تخضع لنظام معيار (IAS17) "**عقود الإيجار**" باستثناء عقود الأصول المملوكة من قبل المستأجر والتي تتم المحاسبة عليها كممتلكات استثمارية بقياس القيمة العادلة مثل عقود التأجير التمويلي التي يكون فيها الأصل المؤجر بيولوجي، أو يتعلق بالاستثمارات العقارية؛

- المقاييس التي تشبه القيمة العادلة لكنها ليست بالقيمة العادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقيق ضمن معيار المخزونات (IAS2) أو القيمة من الاستخدام التي تقع ضمن نطاق المعيار (IAS36) الانخفاض في قيمة الموجودات[1].

- يتم قياس القيمة العادلة حسب معيار الإبلاغ المالي على أساس أنها السعر الذي يتم الحصول عليه عند عملية البيع أو دفعه عند تحويل التزام في السوق وعند تاريخ القياس وذلك بين متعاملين اقتصاديين في وقت العملية، وفي ظل شروط تحقيق المنافع الاقتصادية للأطراف المشاركة في السوق[2].

1- إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة دراسة مقارنة بين مجموعة من الدولة، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016، ص-ص: 136-137.

2- شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) النظام المحاسبي المالي (SCF)، ص: 297.

- **الأهداف الأساسية من المعيار المحاسبي رقم (IFRS13) (قياس القيمة العادلة)**

البيان	التاريخ	أهداف المعيار
IFRS13 قياس القيمة العادلة	تاريخ الصدور ماي 2011 تاريخ السريان 01-01-2013	- توضيح مفهوم القيمة العادلة. - توضيح كيفية القياس بالقيمة العادلة بدلا من التكلفة التاريخية. - تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة

المصدر: من إعداد الطالبتين.

3- مداخل قياس القيمة العادلة:

حدد معيار الإبلاغ المالي (IFRS13) ثلاث مداخل رئيسية لتقييم وقياس القيمة العادلة، وتستعمل في أغلب حالات التقسيم التي مناسبة في ظل الظروف السائدة والتي تتوفر عنها بيانات كافية لاستعمالها لقياس القيمة العادلة، ويمكن عرض مداخل القيمة العادلة كالآتي:

3-1 مدخل السوق: (MARKET APPROACH) يستعمل مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات الملائمة الناتجة عن معاملات السوق التي تنطوي على أصول أو التزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة، وتشمل أساليب التقييم التي تتفق مع مدخل السوق مصفوفة التسعير، وهي أسلوب رياضي يستعمل أساسا لتقييم الدين دون الاعتماد بالتحديد على الأسعار المدرجة للأوراق المالية، ولكن بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية مع الأوراق المالية المقاسة الأخرى[1].

3-2 مدخل الدخل: (INCOME APPROACH) ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية

1- محمد سلمان داود الكرعاوي، القياس بالقيمة العادلة لتحسين شفافية الإبلاغ المالي وتأثيره في دعم القرارات الاستثمارية، بحث تطبيقي في مصر في بغداد والخليج التجاريين، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019، ص: 41.

الافتراضية (**مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات**) عند استخدام هذا المدخل، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل[1].

3-3 مدخل التكلفة: (COST APPROACH) ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا للحصول على الأصل ينبغي أن تكون له القدرة نفسها على تقديم الخدمات، وذلك فإن هذا المدخل يأخذ بوجهه نظر الكلفة الاستبدالية للأصل من أجل احتساب القيمة العادلة له، ويستخدم في حالات التي لا يوجد فيها موجودات قابلة للمقارنة أو عندما لا يمكن أن يتم تقدير الدخل[2].

- **التسلسل الهرمي للقيمة العادلة:**

يسعى معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) إلى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في مقاييس القيمة العادلة، والافصاحات ذات الصلة، من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاث مستويات، يعطي الأولوية للأسعار غير المعدلة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات، ويعطي أدنى أولوية للمدخلات القابلة للرصد[3].

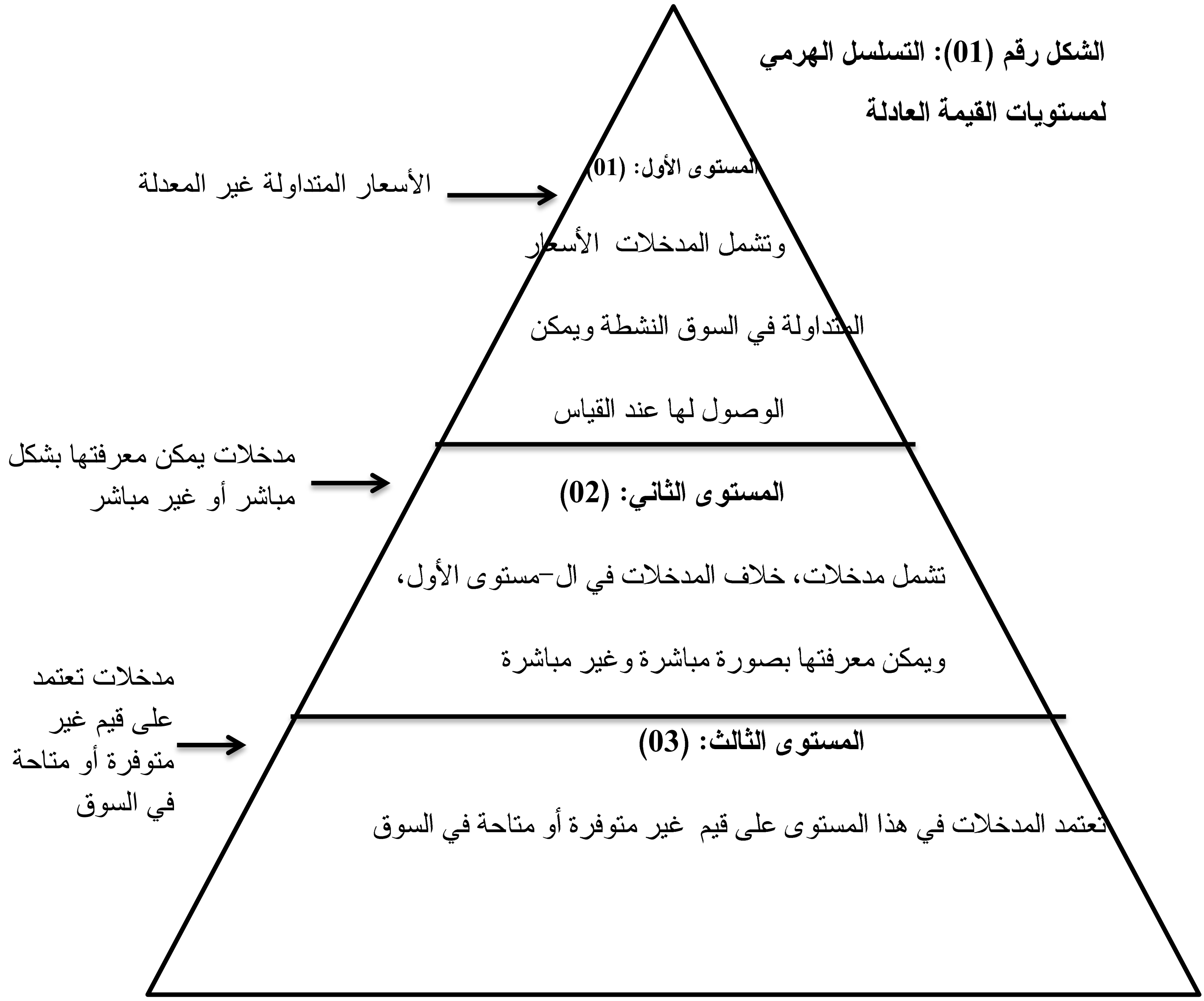
وتشمل هذه المستويات:

1- بلعور سليمان، بن أودينة بوحفص، صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017، ص: 727.

2- هشام شلغام، دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، في علوم التسيير، محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص: 16.

3- عبد الفتاح سعيد السرطاوي وآخرون، التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة، دراسة ميدانية للضفة الغربية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، المجلد 19، العدد 01، 2019، ص: 100.

الشكل رقم (01): التسلسل الهرمي لمستويات القيمة العادلة



المصدر: من إعداد الطلبة استنادا إلى محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2013، ص 825.

4- صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة:

رغم المحاولات العديدة من مجلس معايير المحاسبة الدولية لتبني محاسبة القيمة العادلة، إذ أن هناك العديد من الصعوبات التي تواجه عملية تطبيقها منها: [1]

- يتطلب تقدير القيمة العادلة قد كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي واتباع أسس قياس متباينة؛

1- أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مرجع سابق، ص-ص: 90-91.

– قد يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خاصة في حالة ارتفاع الأسعار وهو السائد؛

– عدم توافق تعليمات هيئات الرقابة الحكومة مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير في بعض الأحيان؛

– قد يترتب عن عمليات التقييم أعمال تلاعب لتغطية بعض الثغرات التي يمكن اختراقها في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة؛

– في ظل اعتماد أساس القيمة العادلة ومع التقلب المستمر للأسعار، فإن هذا الأمر يؤثر على قابلية المقارنة وتصبح عملية التحليل المالي صعبة وهذا بفتح مجال كبير للتلاعب؛

– إن محاسبة القيمة العادلة لها طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الوحدة الاقتصادية بالاحتفاظ بالاستثمارات، ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها؛

– يتطلب تطبيق محاسبة القيمة العادلة من المحاسبين تحديد الشركات التي سوف تشتري أصول شركتهم، والاتصال بهم للحصول على سعر ملزم، وفي حالة كان السعر غير ملزم يكون لدى المراجعين سبب للسؤال عن موضوعية الأرقام[1].

– إغفال معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المقبولة قبولا عاما والمتعارف عليها منذ زمن بعيد كالحيطة والحذر والتكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد؛

– الحاجة إلى بذل جهود غير عادية من قبل المؤسسات، وتحمل تكاليف وأعباء إضافية؛

– عدم توفر الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق معايير المحاسبة الموجهة نحو القيمة العادلة؛[2]

– صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية، بسبب عدم توفر شروط السوق النشط؛

– سوء استخدام فروق إعادة التقييم الناجمة عن تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة؛

1– بن زاف لبنى، استخدام محاسبة القيمة العادلة كأسس للقياس المحاسبي في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد 01، المجلد 05، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020، ص: 293.

2– إسماعيل سبتي، مرجع سابق، ص: 26.

– افتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية؛

– التأخير في إعداد البيانات المالية وفقا لمعايير محاسبة القيمة العادلة، عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والتأخير في توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى[1].

– وفقا للمبادئ والعروض المحاسبية أن الإيرادات تتحقق من استمرار المنشأة في أعمالها وليس من تقلبات الأسعار قصيرة الأجل التي قد تكون ناتجة عن عوامل اقتصادية محلية ودولية، وتعد أيضا خروج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية[2].

وبالتالي فتحت القيمة العادلة آفاقا جديدة لإعادة النظر في الممارسات المحاسبية، وإمكانية الوثوق في المعلومات المتولدة منها، في ظل الظروف الحالية ضمن البيئة المحيطة بالوحدة المحاسبية، ونظرا لحداثة ظهورها تزال هناك صعوبات تواجهها.

المطلب الثاني: القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

على غرار باقي دول العالم تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975، الذي يساعد على إعداد قوائم مالية ذات مصداقية، وتعتبر القيمة العادلة من أبزر ما جاء به هذا النظام كأحد نماذج القياس تضاف للتكلفة التاريخية التي يعتمد عليها النظام المحاسبي المالي عند إجراءات التقييم بشكل عام، ولكن يستند عند تحقق بعض الشروط وفي بعض الأصول والإجراءات المعينة إلى "قياس القيمة العادلة"، من أجل الحصول على تقييم أدق من أسلوب التكلفة التاريخية.

1– ماهية النظام المحاسبي المالي:

في الوقت الذي كان يعاني فيه المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ عام 1976 من قصور كبير في خدمة مستعملي معلوماته المحاسبية، أقدمت الجزائر على استبداله بنظام محاسبي آخر مختلف عنه في جوانب عدة، حيث جاء النظام المحاسبي المالي المطبق ابتداء من 01 جانفي 2010 بالكثير من المفاهيم

1– ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، مرجع سابق، ص: 76.

2– مهدية الهادي موسى، المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على الأرباح المحاسبية بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017، ص: 27.

والأهداف المطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، والتي لم تكن معروفة في ظل تطبيق المخطط المحاسبي الوطني(1).

1-1. تعريف النظام المحاسبي المالي: يعرف قانون المحاسبة المالية النظام المحاسبي المالي بأنه: "النظام الذي من شأنه تنظيم المعلومة المالية، بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة"(2).

1-2. أهداف النظام المحاسبي المالي: يهدف النظام المحاسبي المالي إلى: (3)

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليواكب ويتوافق مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

- تسهيل مختلف المعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

- جعل القوائم المحاسبية والمالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية؛

- الانتقال من المحاسبة التاريخية إلى المحاسبة المالية المستقبلية (أي الانتقال من ميزانية محاسبية مسجلة بقيم تاريخية إلى ميزانية مالية قابلة للتحليل على حالتها دون إجراء تغيرات عليها)؛ (4)

- المساعدة في إعداد الإحصائيات والحسابات الاقتصادية لقطاع المؤسسات على المستوى الوطني من خلال تقديم معلومات تتسم بالموضوعية والمصداقية؛

- إيجاد حلول محاسبية للمعلومات التي لم يعالجها المخطط الوطني للمحاسبة؛

1- دراوسي مسعود، خليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، 2012، ص-ص: 10-11.

2- مرحوم محمد الحبيب، استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة قريف الجزائر)، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة ومالية، حسيبة بن بوعلين الشلف، 2012، ص: 20.

3- عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 01، 2014، ص: 88.

4- بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رؤى اقتصادية، العدد 06، 2014، ص: 205.

– تقديم صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة.

1-3. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي:

تطبق أحكام القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها[1].

ويكون استعمال المعلومة المالية حسب النظام المحاسبي المالي من طرف:

– المسيرين، وأعضاء الإدارة والمراقبة ومختلف الهياكل المختلفة الداخلية للمؤسسة؛

– مقدمي رؤوس الأموال (الملاك والمساهمين والبنوك وغيرها من المقرضين)؛

– الإدارة وغيرها من المؤسسات مع سلطات الرقابة والسيطرة (إدارة الضرائب، وإحصاءات وطنية...الخ)؛

– الشركاء الآخرين في المؤسسة مثل شركات التأمين والموردين والموظفين أو العملاء؛

– جماعات المصالح الأخرى بما في ذلك الجمهور بشكل عام[2].

ويمكن حصر المؤسسات الملزمة بمسك المحاسبة المالية فيما يلي:

– الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

– التعاونيات؛

– الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.

– وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

أما الكيانات الصغيرة فيمكنها مسك محاسبة مالية مبسطة بشرط أن لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها خلال سنتين ماليتين متتاليتين الأسقف التالية:

1- مرحوم محمد لحبيب، مرجع سابق، ص: 20.

2- سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص: 115.

- **بالنسبة للنشاط التجاري:** رقم الأعمال لا يتعدى 10 ملايين دينار، وعدد المستخدمين لا يتعدى 09 يعملون ضمن الدوام الكامل.

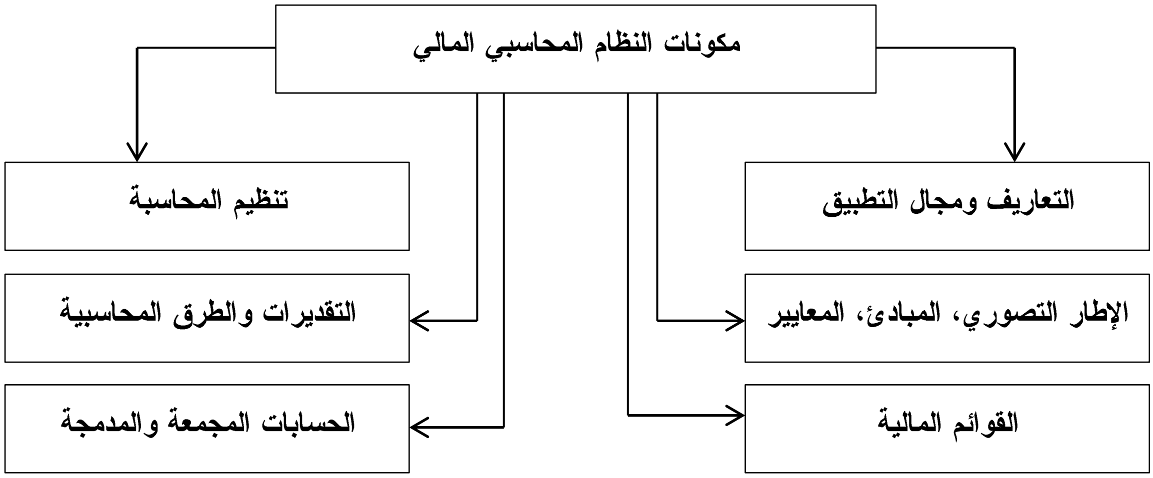
- **بالنسبة للنشاط الانتاجي والحرفي:** رقم الأعمال لا يتعدى 06 ملايين دينار، وعدد المستخدمين لا يتعدى 09 يعملون ضمن الدوام الكامل.

- **بالنسبة لنشاط الخدمات والنشاطات الأخرى:** رقم الأعمال لا يتعدى 03 ملايين دينار، وعدد المستخدمين لا يتعدى 09 يعملون ضمن الدوام الكامل.

هذا وتخضع المؤسسات التي تطبق المحاسبة المبسطة إلى إعداد كشوفات مالية خاصة، كما يمكن أن تدعى المحاسبة المبسطة باسم "**محاسبة الخزينة**"[(1)].

2- مكونات النظام المحاسبي المالي:

الشكل رقم (02): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالبتين.

انطلاقا من الشكل السابق نلاحظ أن النظام المحاسبي المال يرتكز على:

1- آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، النقود والمالية، جامعة الجزائر03، 2014، ص: 132.

1-2 بالنسبة للتعاريف ومجال التطبيق: لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة لا يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين (المادة05).

2-2 بالنسبة للإطار التصوري: وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي (CADRE CONCEPTUEL)، وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق، وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبة بدقة (المادة 06) وهي:

- محاسبة التعهد؛
- استمرارية الاستقلال؛
- قابلية الفهم؛
- الدلالة؛
- المصداقية؛
- قابلية المقارنة؛
- التكلفة التاريخية؛
- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبة وتأويلها واختيار (الطريقة) المحاسبة الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة (المادة 07)، كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة (المادة 08) وهو تحديد كل من:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.
- محتوى الكشوف (القوائم) المالية وكيفية عرضها.

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم، وقد حددتها المادة (30) من المرسوم التنفيذي 156/08، بعدد ثمانية عشر (18) معيار، لكن نظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص، فهل هي معايير محددة؟ أم إطار المعايير التي ستحدد لاحقا[1].

1- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، 2008، ص: 210.

2-3 تنظيم المحاسبة: نص القانون 11/07 على مجموعة من التعليمات لتنظيم مهنة المحاسبة من خلال المواد (10-24) وأهمها:

- مسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- جرد أصول وخصوم المؤسسة مرة على الأقل في السنة؛
- المعالجة المحاسبية تتم وفقا للقيد المزدوج؛
- لا يمكن إجراء مقاصة بين عنصر من الأصول والخصوم ولا بين عنصر من الأعباء والإيرادات إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم بالتتابع أو على أساس صاف؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يحدد بوضوح أصل، محتوى وتحميل كل المعطيات الخاصة بالعملية وتدعيمها بوثيقة أو وثائق مبررة والاحتفاظ بها لمدة 10 سنوات؛
- كل مؤسسة ملزمة بمسك دفتر اليومية العامة، دفتر الأجور، دفتر الجرد، دفتر الأستاذ ويستثنى من ذلك المؤسسات الصغيرة جدا؛
- يتم مسك المحاسبة بطريقة يدوية أو آلية[1].

2-4 الكشوف المالية (القوائم المالية): لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى، (والأفضل استعمال كلمة القوائم أفضل)، بـــ 04 قوائم وملحق، وهذه القوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج، إن مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين، الأولى هي جدول تغير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحقة، بينما الجديد الفعلي هو جدول سيولة الخزينة، أما من حيث محتوى هذه الكشوف فإن النص التنفيذي هو نفسه يشير إلى أنها ستحدد بقرار من وزير المالية (المواد 33 إلى 37 من المرسوم التنفيذي) [2].

2-5 الحسابات المجمعة والحسابات المدمجة: تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المجمعة (COMPTES CONSOLIDES) ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة

1- رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية دراسة ميدانية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014، ص: 67.

2- مختار مسامح، مرجع سابق، ص: 211.

في بداية التسعينات (Fonds de participation) وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة (Holiding publique) سنة 1996، وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999 بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزءا من المحاسبة المالية خاصة مثلما أشرنا في البداية أن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، وبالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لابد أن تكون شيئا مألوفا وعاديا، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة (Comptes Combines) فهو شيء جديد في المحاسبة، وحتى النص عرف ذلك في المادة (34 من القانون)، حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة داخل الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد"[1].

2-6 تغيير التقديرات والطرق المحاسبية: يمكن أن يثار نقاش بالنسبة لهذه النقطة، لأنه من المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي أن يركز على ثبات الطرق (Fixite des methodes)، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين (المادة 30):

الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون (11/07).

الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية إن الحالة الثانية هذه تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة عن عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا في حالة إعادة التقييم، وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطي دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية، إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد[2].

3- التقييم وفق النظام المحاسبي المالي:

تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها (بالقيمة الحقيقة)، أشير إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات".

1- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الدفاع الوطني، المحاسبة المالية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007، المتعلق بالمحاسبة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 31، ص: 06.

2- رحيش سعيدة، مرجع سابق، ص: 69.

3-1 تعريف القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي: عرفها في الملحق الثالث على أنها: "المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة تضمن شروط المنافسة الاعتيادية"[1].

3-2 قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي لعناصر الأصول والخصوم وفق النظام المحاسبي المالي:

يعتبر التقييم المالي أحد وظائف المحاسبة الأساسية، ونتيجة له سيكون للقوائم المالية أهمية خاصة ومصداقية لمستخدميها[2].

3-2-1. تقييم عناصر الاصول:

3-2-1-1. التثبيتات المعنوية والعينية

هناك مرحلتين للتقييم، التقييم الأولي، وهي المرحلة التي يعتبر فيها الأصل كتثبيت معنوي أو عيني ومرحلة إعادة التقييم التي تكون في العادة في نهاية الدورة.

– **التقييم الأولي:** بعد التأكد من توفر شروط الإدراج ضمن التثبيتات في ميزانية الكيان، من الضروري تحديد القيمة التي سيتقيد بها محاسبيا، وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول على الأصل.

– **التقييم البعدي:** بعد الإدراج الأولي للتثبيتات المختلفة في دفاتر المحاسبية، يمكن القيام بتقييمها بطريقة الاهتلاك أو بطريقة خسائر القيمة[3].

- **الاهتلاكات:** الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي.

– يتم حساب الاهتلاك كعبء غير قابل للانعكاس ولا يتطلب أي تدفقات للخزينة.

1- عمراني أمين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر03، 2014، ص: 60.

2- عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حالة الأصول المادية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2016، ص: 140.

3- سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص: 95.

– المنافع الاقتصادية المستقبلية هي قدرة العنصر المثبت على المساهمة بصورة مباشرة أو غير مباشرة في تدفقات الخزينة لفائدة المؤسسة.

– تهتلك التثبيتات المعنوية على أساس مدة نفعيتها ويفترض في هذه المدة النفعية عدم تجاوز 20 سنة، إلا إذا كانت هناك حالة استثنائية مبررة.

– تشكل الأراضي والمباني أصولا متمايزة وتعالج كلا على حدى في المحاسبة حتى ولو تم اقتناؤها معا، فالبناءات هي أصول قابلة للاهتلاك، بينما تعد الأراضي على العموم أصولا غير قابلة للاهتلاك.

- **خسائر القيمة:** خسائر القيمة هي مبلغ فائض القيمة المحاسبية لأحد الأصول على قيمته الواجبة التحصيل.

إن القيمة الواجبة التحصيل لأصل ما هي القيمة العليا بين سعر البيع الصافي لهذا الأصل وقيمته النفعية(1).

3-2-1-2. تقييم التثبيات المالية

يوجد هناك مرحلتين من التقييم:

– **التقييم الأولي:** حيث تقيمن عند تاريخ الدخول إلى أصول المؤسسة بالقيمة المعادلة للمبالغ التي دفعتها المؤسسة من أجل الحيازة على التثبيت المالي بما فيها الأعباء المباشرة المتعلقة بذلك مثل الأعباء الخاصة بالوسطاء، والبنوك والرسوم غير المسترجعة، وتستبعد منها بعض الأعباء مثل الأعباء الإدارية الداخلية.

– **التقييم البعدي:** يختلف التقييم حسب نوع التثبيت المالي في هذه المرحلة، بالنسبة للتثبيتات المالية الداخلية في الحساب 26إذا لم تكن بصدد إعداد بيانات مالية مجمعة تقيم حسب تكلفة الحيازة أو القيمة السوقية مثلها مثل الأصول المالية القابلة للبيع، وتقيم التثبيتات المالية الداخلية في الحساب 27 حسب طريقة القيمة الحقيقية التي تساوي متوسط القيمة السوقية للشهر الأخير إذا كان هذا الأصل المالي يتداول في السوق المالية أو قيمة البيع المحتملة إذا لم يكن يتداول في السوق المالية، أما العناصر التالية فتقيم بطريقة التكلفة المستهلكة حسب طريقة معدل الفائدة الفعلي وهي:

1- عمراني أمين، مرجع سابق، ص-ص: 104-105.

– قروض وحقوق المؤسسة على الغير التي حازت المؤسسة عليها ولم يكن الهدف من ذلك تداولها في السوق المالي؛

– باقي الحقوق والتي للمؤسسة النية والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها؛

– كل تثبيت مالي لا يتم تداوله في السوق المالية ولا يمكن تحديد قيمته العادلة بصفة موثوقة[1].

3-2-1-3. تقييم المخزونات

حسب النظام المحاسبي المالي يمكن للمؤسسة أن تتبع في عملية تقييمها للمخزونات طريقة الجرد الدائم المتناوب، أما بالنسبة لعملية التقييم تختلف حسب كل مرحلة، مرحلة التقييم عند الدخول إلى مخازن المؤسسة ومرحلة التقييم عند الخروج ومرحلة التقييم في آخر الدورة.

– **تقييم المخزونات عند الإدخال إلى المخازن:** يجب أن تتضمن قيمة المخزونات جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل إيجاد المخزونات في المكان والحالة التي هي عليها.

بالنسبة للمشتريات البضائع والمواد واللوازم تتضمن تكلفة شرائها كل من ثمن الشراء، الضرائب والرسوم غير مسترجعة وباقي التكاليف المباشرة المرتبطة بعملية الشراء مثل تكاليف النقل والشحن والتفريغ ناقص التخفيضات التجارية الممنوحة.

بالنسبة للمنتجات قيد التصنيع أو تامة الصنع فتقيم بتكلفة الصنع (أو المرحلية بالنسبة للمنتجات قيد الإنجاز) التي تتضمن كل من الأعباء المباشرة (قيمة المواد الأولية واليد العاملة) والأعباء غير المباشرة (ثابتة ومتغيرة) التي تحملتها المؤسسة في عملية الانتاج، ولا تدخل في تكلفة الصنع كل من المصاريف الخاصة بالتوزيع المصاريف الناتجة عن نقص في النشاط، المصاريف الإدارية العامة التي تساهم مباشرة في إيجاد المنتجات في المكان والحالة التي هي عليها، وكذلك مصاريف التخزين إلا إذا كانت هذه المصاريف تتعلق بمنتج يتطلب تخزينه قبل مروره إلى المرحلة الموالية في عملية الانتاج.

بالنسبة للخدمات قيد الإنجاز فإنها تقيم بتكلفة اليد العاملة المباشرة التي دخلت في عملية تقديم تلك الخدمات.

– **تقييم المخزونات عند الخروج من المخازن:** يسمح النظام المحاسبي المالي بتقييم المخرجات من المخزونات باستعمال إما طريقة التكلفة الوسطية المرجحة أو طريقة الوارد أولا الخارج أولا على أساس

1– عزوز مخلوفي، مرجع سابق، ص: 142.

الطريقة الأولى تحسب تكلفة أي عنصر من المخزونات عند خروجه بحساب المتوسط المرجح لتكلفة مخزون أول المدة، ومجموع المدخلات خلال المدة من هذا العنصر، وهذا المتوسط يمكن حسابه دوريا أو بعد كل إدخال، أما طريقة الوارد أولا الخارج أولا تعني أن المخزونات التي دخلت أولا إلى مخازن المؤسسة هي التي تخرج أولا من مخازن المؤسسة.

– **تقييم المخزونات في آخر المدة:** يجب أن تقوم المؤسسة في نهاية كل دورة بتقييم عناصر مخزوناتها، حيث تقارن بين التكلفة والقيمة الصافية للإنجاز لكل عنصر من العناصر، هذه الأخيرة التي تساوي سعر البيع المحتمل لذلك العنصر من المخزون ناقص مجموع التكاليف التي تتوقع أن تتحملها المؤسسة في عملية البيع.

في حالة ما إذا كانت تكلفة أحد عناصر المخزونات أكبر من قيمة إنجازه الصافية، يجب أن يظهر في الميزانية بالقيمة الصافية للإنجاز، على أن تقوم المؤسسة بتكوين مبلغ نقص القيمة في المخزونات (بقيمة الفرق بين التكلفة وقيمة الإنجاز الصافية)، وتسجله في أحد الحسابات الفرعية للحساب رقم 39 نقص القيمة في عناصر المخزونات حسب تصنيف ذلك العنصر، وفي المقابل يعتبر مبلغ نقص القيمة في المخزونات كتكلفة تحتسب في تلك الدورة التي وقعت فيها، أما في حالة إذا كانت القيمة الصافية للإنجاز ذلك العنصر أكبر من تكلفته فيظهر في الميزانية بتكلفته فقط.

وفي نهاية الدورة اللاحقة وعندما تقوم المؤسسة بتقييم ذلك العنصر من المخزون، وفي حالة أنها وجدت قيمة إنجازه الصافية ارتفعت تقوم باسترجاع مبلغ نقص القيمة الذي يساوي الفرق بين القيمة الصافية للإنجاز الجديدة وتكلفة ذلك العنصر من المخزونات، وتعتبره كإرادات[1].

3-2-1-4. تقييم المدينون

– **تقييم حسابات المدينين:** تقيم الحقوق القصيرة الأجل التي تكون بدون فوائد بمبلغ الفاتورة الأصلي، واستثناء لما يكون الحق طويل الأجل وبمعدل محدد، فإنه لا يقيم بتحيين التدفقات المستقبلية وإنما بالقيمة التاريخية.

– **حسابات المدينين المشكوك في تحصيلها:** وفي احتمال عدم تحصيل المبالغ المستحقة، يتطلب هنا ملاحظة النقص الذي يمثل خسارة في الإيراد وتشكيل مؤونة خسائر القيمة التي تكون مساوية للقيمة المحاسبية للدين

1– سليم بن رحمون، مرجع سابق، ص: 98.

ناقص القيمة المسترجعة أو المتوقع استرجاعها، وعندما يكون المبلغ المسترجع أكبر مما هو متوقع فإن الفرق في المؤونة يسجل في النواتج.

– **تقييم سندات التوظيف:** تقيم هذه السندات بالقيمة العادلة، فإذا كانت هذه السندات مسجلة في البورصة فإن القيمة العادلة تساوي القيمة السوقية، وفي حالة العكس لما تكون غير مسجلة فإن القيمة العادلة تمثل القيمة المحينة لتدفقات الخزينة المستقبلية[(1)].

3-2-2 تقييم الخصوم وفق النظام المحاسبي المالي:

أيضا عناصر الخصوم تتطلب عملية التقييم ولها نفس الأهمية مثل الأصول على أساس أنها تؤثر على النتيجة، وسنكتفي بدراسة العناصر التالية:

3-2-2-1. مؤونات المخاطر والأعباء: مؤونات الأعباء هي خصوم يكون استحقاقها أو مبلغها غير مؤكد وتدرج في الحسابات في الحالات الآتية:

- عندما يكون لكيان التزام راهن (قانوني أو ضمني) ناتج عن حادث مضى؛
- عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا للإطفاء هذا الالتزام؛
- عندما يمكن القيام بتقدير هذا الالتزام تقديرا موثوقا منه؛
- لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمؤونات الأعباء؛
- يكون المبلغ المدرج في الحسابات على سبيل مؤونات الأعباء في نهاية السنة المالية هو أفضل تقدير للنفقات الواجب تحملها حتى تلاشي الالتزام المعني، وتكون المؤونات محلا لتقدير جديد عند إقفال كل سنة مالية؛
- لا تستعمل أي مؤونة للأعباء إلا في النفقات التي من أجلها تم إدراجه أصلا في الحسابات.

3-2-2-2. إعانات التجهيز وإعانات أخرى للتثبيتات: إعانات التجهيز هي الإعانات التي يستفيد منها الكيان من أجل اكتساب ممتلكات معينة أو إنشائها.

وهذه الحسابات تعتمد من مبلغ الإعانات المكتسبة عن طريق حسمها من حساب ما.

– الصنف2، عندما تطابق الإعانة تحويلا مجانيا إلى الكيان.

1- عمراني أمين، مرجع سابق، ص-ص: 111-112.

– الصنف 4، حساب أطراف أخرى (التمويل المنتظر) عندما تترتب على الإعانة حركة مالية، أما إعانات التثبيتات الأخرى فهي إعانات يستفيد منها الكيان لتمويل أنشطة طويلة الأجل: لإقامة كيانات في الخارج، البحث عن سوق جديدة[1].

3-2-2-3. القروض والديون المالية الأخرى: عند الحصول على القرض أو حدوث الدين المالي يسجل محاسبيا بالتكلفة التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المتحصل عليه بعد تخفيض التكاليف الثانوية المستحقة أثناء الحصول عليه.

بالنسبة للديون المالية الأخرى باستثناء المحتفظ بها لأغراض التعاقد، تقدر بالتكلفة المهتلكة والمتمثلة في القيمة التي قدرت بها في التسجيل الأولي، مخفضا منها التسديدات من الأصل، مضافا إليها أو مخفضا تراكم الاهتلاكات الناتجة عن الفرق بين المبلغ الأصلي والمبلغ في تاريخ الاستحقاق.

3-2-2-4. تقييم الأعباء والمنتوجات المالية": تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء الزمن، وتلتحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط نقل 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 التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتوجات مالية في حسابات البائع.

3-2-2-5. الضرائب المؤجلة: خصوم الضرائب المؤجلة تناسب مبالغ الضرائب التي ستدفع خلال الفترات اللاحقة بينما هي نشأت نتيجة عمليات حققت خلال سنوات سابقة من فرضها.

أما أصول الضرائب المؤجلة فتتمثل في مبالغ الضرائب التي سيتحصل عليها خلال الفترات المستقبلية، بينما هي نتيجة عمليات سنوات سابقة للإنقاص.

1- عزوز مخلوفي، مرجع سابق، ص: 144.

وتسجل الضرائب المؤجلة سواء كانت أصول أو خصوم في نهاية الفترة بكل الفروق المؤقتة، التي تحتمل أن يترتب عنها لاحقا عبء أو ناتج ضريبي[1].

3-2-2-6. العقود الإيجارية: التثبيتات المتحصل عليها في إطار القروض الإيجارية تسجل ضمن الأصول والخصوم ديون مالية بالقيمة الأقل بين القيمة العادلة والقيمة المحينة للتسديدات المتفق عليها حسب العقد، والاهتلاك يسجل ضمن المصروفات، إذا كان التثبيت ملك للمؤسسة، بشروط:

- أن يؤدي الاستئجار لنقل ملكية الأصل للمستأجر؛
- أن يتضمن عقد الاستئجار حق اختيار للمتسأجر في الشراء بسعر يتفق عليه؛
- أن تساوي القيمة الحالة لمدفوعات الإيجار أو تزيد عن 90% من القيمة العادلة لأصل[2].

نستنتج أن المشرع الجزائري أجاز استخدام النظام المحاسبي المالي بهدف تصحيح الصورة المالية للمؤسسة والوصول إلى معلومات محاسبية أفضل، ونجد أن المعلومات التي يقدمها هي نفسها التي تقدمها معايير المحاسبة الدولية في حالة اتباع نموذج القيمة العادلة.

المطلب الثالث: صعوبات وتحديات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

تتعرض محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية إلى صعوبات وتحديات، لقد أقر المشرع الجزائري بصعوبة تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر من خلال دعوته للرجوع للقياس بالتكلفة التاريخية، كما تعذر القياس وفق القيمة العادلة.

أولا: الصعوبات التي تواجه تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

تتعرض محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عوائق مختلفة، وتعاني معظم الشركات الجزائرية من مشاكل محاسبية وتتمثل هذه الصعوبات في النقاط التالية: [3]

– **عدم توفر سوق مالي:** يعتبر غياب السوق المالي الفعال من أصعب العوائق التي تقف أمام تطبيق القياس وفق القيمة العادلة، باعتباره أفضل مصدر للحصول على القيم العادلة، وبالرجوع إلى السوق المالي

1- عمراني أمين، مرجع سابق، ص: 113.

2- مرجع نفسه، ص 114.

3- علي بوزيت، هشام شلغام، فارس يدير، عوائد وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02، 2019، ص-ص: 60-62.

الجزائري أو بورصة الجزائر نجدها تتضمن على خمسة مؤسسات متعاملة فيه فقط، ومعظم هذه المؤسسات هي مؤسسات عمومية فهي هذه الحالة من الصعب الحديث عن سوق ذات كفاءة أو سوق نشطة حيث تكاد تنعدم التعاملات فيه.

– **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:** يفترض من الناحية العلمية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه هناك تحفظ من طرف الإدارة الجبائية، لأنها تهدد بتقليص الإجراءات الضريبية، لذلك لا تفترق بطريقة حساب الاهتلاكات خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛

– **غياب ضوابط أخلاقيات مهنة المحاسبة:** من بين شروط الحصول على القيمة العادلة أن يكون المقيم المهني، أو الخبير عادلا ونزيها ويعمل بشفافية ومصداقية، أي من الضروري التحلي بأخلاقيات وسلوكيات المهنة؛

– **عدم مراعاة المعايير المحاسبة الدولية لخصوصيات الدول النامية:** تهيمن الدول المتقدمة على مجلس المعايير الدولية للمحاسبة، وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، وبالتالي فالمجلس لا يأخذ بعين الاعتبار خصوصية اقتصاديات الدول النامية، ومن بينها الجزائر؛

– **نقص التأهيل والتكوين قبل وبعد تطبيق النظام المالي المحاسبي المالي:** هناك نقص في التكوين والتأطير بموضوع المعايير المحاسبة بالجزائر بشكل واضح؛

– **بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين:** غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة إلى المحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته[1].

– **عوائق كثيرة تواجه القائمين بعملية التقييم خاصة في حالة تحديد القيمة العادلة للتثبيتات المادية:** لأن تحديدها يتطلب توافر سوق تنافسي تتوفر فيه خطوط متساوية لكل من البائع والمشتري في التمكن من الحصول على المعلومات الكافية، وهذا الأمر غير متوفر على مستوى أسواق التثبيتات المادية كسوق العقارات في الجزائر الذي تتحكم فيه المنافسة الاحتكارية.

–**عدم توافر شروط عملية التقييم بالنسبة لبعض الأصول من التثبيتات المادية:** خصوصا في حالة تحديد القيمة العادلة التي تتطلب وجود بائع ومشتري لديهما الدراية الكافية بمحتوى الصفقة، وهذا من الصعب تحققه في ظل غياب مقيم مستقل؛

1- إسماعيل سبتي، مرجع سابق، ص-ص 144-145.

– غياب أسواق عميقة ونشطة للأصول والخصوم التي يسمح القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008م بقياسها بالقيمة العادلة؛

– صعوبة توحيد طرق القياس بين الكيانات المحاسبية ككل، وحتى على مستوى الكيان الواحد نظرا لاختلاف الظروف الاقتصادية والبيئية والاجتماعية من منطقة إلى أخرى[1].

ثانيا: التحديات التي تواجه تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

تواجه القيمة العادلة عدة مشاكل وعراقيل تعيقها عند قياس مختلف الأصول والالتزامات المتعلقة بمجموعة الشركات خاصة في الدول النامية، ويجب على مؤيديها البحث في سبيل تجنب هذه العراقيل التي قد تهدر سمعة قياس القيمة العادلة أكثر، وتتمثل هذه العراقيل والتحديات في التالي

– **عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبة الدولية:** تواجه الكثير من الدولة خاصة النامية منها سوء التطبيق للمعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم التوافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية مثل ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "**ضرائب على الدخل**" والذي يمس بسيادة الدولة عند تطبيقه بشكل كلي وإلزامي.

– **تعقد إجراءات القياس وفق القيمة العادلة:** تتعرض القيمة العادلة لنقص في دقة قياس التنبؤات في الكثير من الدول، خاصة الدول التي لا تحوي سوق نشط، ففي هذه الحالة يعتمد في عملية القياس المحاسبي على الإجراءات والتقييمات المعقدة التي قد تنتج قياسات مبنية على توقعات وافتراضات ويشوبها التحيز الشخصي للمقيم، الأمر الذي ينفر من استعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

– **طول فترة إجراءات التقييم:** القيام بالإجراءات المطلوبة وفق متطلبات مفهوم القيمة العادلة، يتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات وإعداد القوائم المالية، مما قد يؤدي إلى تأخير إعداد هذه القوائم وما يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح أو الشروط المطلوبة من الجهات الرسمية القانونية، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.

1– سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، النظام المحاسبي المالي الجزائري في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل مالية المؤسسة مالية الأسواق، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ص–ص: 08–09.

- **التشكيك في قياس القيمة العادلة:** في حالة عدم توفر سوق مال نشط قد تكون أسعار العمليات المعتمد عليها في قياس القيمة العادلة غير متاحة، الأمر الذي يؤدي إلى التحول عن الأسعار السوقية التي أصبحت مشوهة، نظرا لركود سوق المال، فتوضع محاسبة القيمة العادلة أمام تحدي الموثوقية، الأمر الذي يدفع الأطراف ذات العلاقة إلى التشكيك من تلك التقييمات أكثر.

تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي سنة 2007 على أساس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) يتضح مما سبق أن النظام المحاسبي الجزائري لا يعتبر النظام الأمثل للتطبيق باعتباره يواجه العديد من الصعوبات والتحديات التي تعرقل وتحد من نجاعة استعمالها.

تم التطرق في هذا المبحث إلى ماهية القياس المحاسبي الذي تناول مدرستين أساسيتين مدرسة التكلفة التاريخية التي تستند على قروض ومبادئ محاسبية مقبولة عموما، ومدرسة القيمة العادلة التي تتميز بالملائمة التي تفتقد لها التكلفة التاريخية.

حيث تطرقت أغلب معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي إلى القيمة العادلة بهدف تحقيق الاتساق بين الدول المطبقة للمعايير، في حين نرى أن النظام المحاسبي المالي جاء بالقيمة العادلة باعتبارها البديل الأنسب لاتخاذ القرار.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنقوم بعرض الدراسات العربية والأجنبية السابقة ذات الصلة بالموضوع منها دراسات أجريت في البيئة الوطنية وأخرى في البيئة العربية والأجنبية، سيتم ترتيبها حسب التاريخ من الأقدم إلى الأحدث، وقد تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاث مطالب:

المطلب الأول: الدراسات العربية

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات العربية

في هذا المطلب تم التطرق إلى أهم الدراسات السابقة باللغة العربية والتي لها صلة بموضوع الدراسة والمتمثلة في:

1- دراسة إيناس حسن كاظم، بعنوان: "القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي –دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور ستار جبار خلاوي، سنة (2016).

تهدف الدراسة إلى توضيح مفهوم القيمة العادلة ومبررات استخدامها واستعراض الطرق الممكنة لقياس القيمة العادلة، كون طرق القياس الواردة في المعايير المحاسبية الدولية لا تتناسب مع البيئة العراقية لعدم كفاءة سوق العراق للأوراق المالية، وأثر القيمة العادلة على تطبيقات المحاسبة الإبداعية والتعرف على مدى التزام المصارف التجارية العراقية، باستخدام القيمة العادلة، ولتحقيق هدف البحث تم استخدام نموذج مقسوم الأرباح لقياس القيمة العادلة للأسهم وبالتطبيق على مصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور، خاصة والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية من الفترة 2011–2014 وتم استخدام برنامج (SPSS) لحساب متغيرات النموذج.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها أن عدم توفر سوق نشطة لقياس القيمة العادلة يتيح الفرصة للمحاسبين للتلاعب في الأرقام المحاسبية وتوصيل معلومات مظللة لمستخدمي هذه المعلومات وانطلاقا من نتائج البحث أوصت الدراسة بأنه يجب على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة في العراق إصدار

قانون أو معيار محاسبي يتناسب مع البيئة العراقية، وذلك بهدف تخفيض الاعتماد على الاجتهادات الشخصية من قبل معدي القوائم المالية وتفادي للمشاكل الناجمة عن عمليات إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية.

2- دراسة إبراهيم يعقوب إسماعيل، بعنوان: "أثر تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاستثمارية" -دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية، سنة (2016)"

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم القيمة العادلة وكيفية قياسها وعلاقتها بملائمة المعلومات المحاسبية وترشيد القرارات الاستثمارية، تمثلت مشكلة الدراسة في التساؤلات التالية:

1- ما أثر تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية؟
2- ما علاقة المعلومات المحاسبية الملائمة بترشيد القرارات الاستثمارية؟

استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي معتمد على المصادر الثانوية والأولية.

تم استخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات وفق الأساليب الإحصائية التالية:

1- استخدام معامل الفاكر ونباخ في قياس الثبات الإحصائي لأداة الدراسة.
2- حساب المتوسطات المرجحة لعبارة الفرضيات، وذلك بغرض معرفة آراء واتجاهات المستجيبين، وذلك حسب مقياس ليكارت الخماسي.
3- أسلوب الانحراف المعياري لمعرفة درجة التباين في إجابات المبحوثين.
4- استخدام الارتباط لمعرفة اتجاه وقوة العلاقة بين المتغيرات.
5- استخدام الانحدار الخط البسيط لمعرفة درجة التأثير وبالتالي قبول أو رفض الفرضية.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها تصحيح المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة التوقعات السابقة لمتخذ القرار، وأن المعلومات المحاسبية الملائمة التي توفرها القيمة العادلة تساعد المستثمر في تقدير التدفقات التي توفرها القيمة العادلة تساعد المستثمر في تقدير التدفقات النقدية لقرار الاستثماري، كذلك يعتمد المستثمر على المعلومات المحاسبية في حساب العائد والمخاطر عند اتخاذ القرار الاستثماري، أوصت الدراسة بضرورة استخدام مدخل السوق الذي يعتمد على القيمة السوقية في القياس المحاسبي، وضرورة اعتماد المستثمر على تحليل السوق في تقدير التدفقات النقدية لقراره الاستثماري.

3- دراسة أحمد الصالح سباع، محمد الهادي ضيف الله، بعنوان: إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديمية والمهنيين، سنة (2018).

تهدف الدراسة إلى التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصة في ظل التوجه العالمي نحو الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية (IFRS/IAS)، ومفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية.

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة لنظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى الأكاديميين، حيث تم قبول ضمن مجتمع الدراسة بناء على الانتهاء إلى الدراسات العليا، الماجستير فما فوق وأيضا المهنيين الحاملين على شهادة الليسانس على الأقل في مجال المحاسبي أو التخصصات القريبة من المحاسبة، وذلك لدراسة المشاكل الناجمة عن تطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في النظام المحاسبي المالي.

توصلت الدراسة إلى عدم الالتزام بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 قياس القيمة العادلة من قبل الكيانات الجزائرية عند إعداد قوائمها المالية، حيث تعتبر كل تلك القوائم موجهة بالدرجة الأولى لمصلحة الضرائب وفق نطاق معين، مما يؤدي إلى عدم التطبيق الجيد للمعايير الدولية، إضافة إلى عدم وجود تجانس بين القوانين المحاسبية الجبائية والتجارية، وعدم جاهزية السوق المالي في الجزائر.

وأوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين القوانين الجبائية والمحاسبية وتنسيق التفاعل بين الجامعات والهيئات المهنية بما يكفل التطبيق الجيد لــ (IAS/IFRS).

4- دراسة علي يوزيت، بعنوان: عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية لعينة من الأكاديمية والمهنيين، سنة (2019).

تهدف الدراسة إلى معرفة عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الشرق النظري والمنهج الاستقرائي في الشق التطبيقي، وذلك من أجل معالجة إشكالية الدراسة، وقد تم استخدام أداة الاستبانة كأداة رئيسية بالإضافة إلى أداة المقابلة كأداة مساعدة والتي طبقت على عينة مكونة من فرد ما بين أكاديميين ومهنيين، وتم استخدام جملة من الأساليب الإحصائية المتمثلة في الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي بالإضافة إلى برنامج (SPSS v 25).

توصلت الدراسة أنه يوجد أربعة عوائق رئيسية اتجاه تطبيق القيمة العادلة وهي عوائق اقتصادية وقانونية وثقافية ومهنية.

5- دراسة عبد الفتاح سعيد السرطاوي، بعنوان: التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة –دراسة ميدانية للضفة الغربية، سنة (2019).

تهدف الدراسة إلى معرفة أهم التحديات التي تواجه مدققي الحسابات، عند القياس بالقيمة العادلة (FVMS) من ثلاثة محاور وهي: تحديد أي التحديات الأكثر تأثيرا على مدققي الحسابات لتوجه الاهتمام نحوها، والكشف عن مدى تأثر مخاطر التدقيق المتأصلة بتقديرات تقييم القيمة العادلة، أما المحور الثالث لهذه الدراسة فهو إثارة مناقشات حول موثوقية أدلة التدقيق المتعلقة بالقيمة العادلة، والتأكد على أن القيم العادلة المفصح عنها والمعترف بها هي قيم توجيهية، وقد طبقت الدراسة الميدانية على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين في الضفة الغربية، حيث استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب الميداني، إضافة إلى استخدام المنهج الاستقرائي لاختيار فرضيات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إنه أكثر تحدي يواجه مدقق الحسابات في تدقيق تقديرات القيمة العادلة، هو النقص في الاطلاع على التعديلات الأخيرة لمعايير التدقيق الخاصة بالتقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، كما أكدت نتائج الدراسة على تأثر مخاطر التدقيق بتقديرات القيمة العادلة وقياسها بنسب أعلى في حالات عديدة منها (غياب وجود أسواق نشطة، ووجود تعريفات مهمة، واختلاف أسس قياس القيمة العادلة)، بالإضافة لذلك فقد بينت الدراسة افتقار أدلة التدقيق لخاصية الموثوقية.

6- دراسة بن زاف لبنى، بعنوان: استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر –دراسة ميدانية، سنة (2020)

تهدف الدراسة إلى التطرق إلى مفهوم القيمة العادلة وأسس المحاسبة على أساس القيمة العادلة، تحديد مدى الحاجة لتبني القياس على أساس القيمة العادلة وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق، الوقوف على مدى تأقلم البيئة الجزائرية مع تطبيق مفهوم القيمة العادلة، استقصاء آراء المحاسبين في الجزائر حول مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة.

توصلت الدراسة إلى أن الجزائر أخذت بمفهوم القيمة العادلة لما لها من أهمية كبيرة في تقديم معلومات مالية أكثر ملائمة وموثوقية تساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم، غير أن هذا

المفهوم يلقي صعوبة في تطبيق نظر لأن المجتمع المحاسبي الجزائري لا يرقى لمسايرة المعايير المحاسبة الدولية، وهذا يرجع لنقص التكوين والتعليم في المحاسبة، بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة وبالتالي عدم إمكانية تحقيق الممارسات المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية

وفي هذا المطلب يتم عرض الدراسات باللغة الأجنبية والتي تناولت موضوع القيمة العادلة في أحد جوانبها والمتمثلة فيما يلي:

1- Constancio Lomora- Raminez and ofthers, the Use of fair Value measurement in financial Reporting, (2018).

تهدف الدراسة إلى معرفة الفائدة من استخدام أسلوب القيمة العادلة وأثره على التقارير المالية، وذلك من خلال عرض الأدبيات النظرية والتطبيقية وعرض أهم النقاشات الحاصلة فيما يتعلق بأهمية وموثوقية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، حيث قام الباحث بتحليل الدراسات السابقة في هذا المجال واستنباط أهم النتائج المتوصل إليها.

توصلت الدراسة إلى أن المعلومات التي تقدمها القيمة العادلة للمستثمرين تكون ذات أهمية وأكثر ملائمة خاصة في المستوى الأول والمستوى الثاني مقارنة بالمستوى الثالث، كما أن القيمة العادلة قد تتأثر بعوامل مثل خصائص المجلس أو البيئة المؤسسية، ولكن حتى الآن لا يزال هناك القلي من الأبحاث في هذا المجال.

2- Ohidoa and olhers, Fair value Acconting : A Conceptual Approach, (2019).

تهدف الدراسة إلى مراجعة الأدبيات ذات الصلة على نطاق واسع حول ملائمة محاسبة القيمة العادلة وموثوقيتها، وجدت الدراسة أن موثوقية وأهمية نهج محاسبة القيمة العادلة مرتبط بسوق السيولة، ووجود سوق نشط، وبيئة السوق غير المنقطعة.

توصلت الدراسة إلى أنه يجب أن تكون هناك دراسة تجريبية للتأكد من تأثير محاسبة القيمة العادلة على أرباح الشركات في الدول الناشئة مثل نيجيريا سيساعد هذا في معرفة ما إذا كانت النتائج ستنفي أو تدعم النتائج السابقة، هناك حاجة لسعي وتحسين بيئات الأعمال في الأسواق الناشئة من أجل خلق أسواق نشطة لتحقيق الهدف الأمثل لطريقة تقييم القيمة العادلة، يجب على واضعي المعايير أن تضع

قواعد وإرشادات للحد من عدم اليقين والغموض في التعامل مع تطبيق المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

3- Walid Samir Abdel A zein Elgabali, The possibility of using fair value accounting to impore the quality of accounting Information in Eguption Bankes, Appleid Study.

تهدف الدراسة إلى تحقيق الاعتراف بمحاسبة القيمة العادلة والتقارير المالية الجيدة للبنوك المصرية المدرجة في البورصة المصرية ومعرفة تأثير محاسبة القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية معلومات التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة بين محاسبة القيمة العادلة وموثوقية معلومات التقارير المالية للبنوك المصرية المدرجة في السوق المصرية للأوراق المالية، من خلال الدراسة يمكن اعتماد البنوك المصرية محاسبة القيمة العادلة، تحتوي معلومات التقارير المالية المعدة وفقا لمحاسبة القيمة العادلة على مؤشرات قوية حول التوقعات المستقبلية والتأثير الإيجابي في صنع القرارات.

المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسة السابقة

يتميز البحث الحالي محل الدراسة بجملة من المميزات التي تعطي إضافة للبحث العلمي من خلال جملة من المفاهيم والمجالات التي تم معالجتها والتطرق إليها وقبل عرض مميزات الدراسة الحالية لابد من عرض أهم ما تناولته الدراسة السابقة من نقاط، حيث اختلفت الدراسات السابقة في دراسة القيمة العادلة، إذ ركزت على:

1- توضيح مفهوم القيمة العادلة ومبررات استخدامها واستعراض الطرق الممكنة لقياس القيمة العادلة خصوصا بعد صدور المعيار (ifrs13)؛
2- التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
3- معرفة عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين؛
4- معرفة أهم التحديات التي تواجه مدققي الحسابات عند القياس بالقيمة العادلة في الجزائر؛
5- معرفة الفائدة من استخدام أسلوب القيمة العادلة وأثره على التقارير المالية؛

معظم الدراسات السابقة قد اعتمدت في بناء دراستها على أداة الاستبانة واستخدام بعض المؤشرات الإحصائية للوصول إلى النتائج المرجوة من الدراسة، ومعظم الدراسات ركزت على الملائمة وموثوقية المعلومات؛

تعالج هذه الدراسة إشكالية متمثلة في دراسة تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر، كما تتميز الدراسة بوجود أساس نظري وتطبيقي، حيث تناولت الدراسة الموضوع من جميع الجوانب من خلال عرض موضوع القياس المحاسبي، ثم استخدام التكلفة التاريخية كمبدأ للقياس، ثم ظهرت القيمة العادلة وفق جل المعايير المحاسبة الدولية خاصة الحديثة منها (ifrs13) إعطاء النظام المحاسبي المالي أهمية لقيمة العادلة، الجزائر تواجه مشاكل لتطبيق القيمة العادلة، مما يجعلها غير مؤهلة.

تناول هذا المبحث الدراسات التي لها صلة بموضوع الدراسة وذكر ما تناوله الدراسات السابقة من عناصر، ثم عرض الدراسة الحالية وما يميزها عن الباقي.

خلاصة الفصل:

تعد القيمة العادلة أحد بدائل القياس المحاسبي، يتطلب تطبيقها توفر الظروف الملائمة من أجل الحصول على نتائج أفضل.

تبنت الجزائر مفهوم القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث واجهت صعوبات وتحديات نظرا لعدم توفر سوق مالي نشط في الجزائر ومشاكل أخرى تتطلب الوقت لفهمها وتطبيقها.

ثم تناول هذا الفصل الدراسات التي تطرقت لموضوع القيمة العادلة سواء كانت عربية أو أجنبية، ثم تم استعراض هذه الدراسات والتركيز على هدف ونتائج كل دراسة، حيث معظم الدراسات ركزت على مفهوم القيمة العادلة ومدى موثوقية وملاءمة المعلومات، أما الدراسة الحالية فقد تم معالجة الموضوع بشكل عام، وفي الفصل الثاني فما يخص الدراسة الميدانية والتي تهدف من خلالها معرفة أهم التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

تمهيد:

بعد التطرق في الفصل الأول إلى مختلف المفاهيم والأدبيات النظرية والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر، يأتي الفصل الثاني لتحليل ومناقشة الجوانب التطبيقية من اجل إسقاط الدراسة النظرية واختبار الفرضيات، وذلك بالاعتماد على استمارة الاستبانة، التي سيتم توزيعها على عينة من موظفي مؤسسة الاسمنت، ونفطال–تبسة، ومحافظي الحسابات، ومجموعة من أساتذة المالية والمحاسبة في جامعة العربي التبسي، ومن ثم تحليلها ودراستها بالاستعانة بالحزمة الإحصائية spss، من اجل استخلاص النتائج المرتبطة بالدراسة المتعلقة بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة.

وبناءا على ما سبق يتناول هذا الفصل المبحثين الآتيين:

- ❖ **المبحث الأول:** الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
- ❖ **المبحث الثاني:** تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا الفصل توضيح الطريقة والأدوات المستعملة في هذه الدراسة، حيث سيتم تعريف مجتمع الدراسة وبيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في هذه الدراسة وسيتم تقسيمه إلى المطالب الموالية:

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع وعينة الدراسة وكذلك متغيرات وبيانات الدراسة الميدانية .

أولا: مجتمع وعينة الدراسة

يتم عرض مجتمع وعينة الدراسة من خلال مايلي:

1- مجتمع الدراسة

يتمثل المجتمع الكلي لهذه الدراسة من جميع الأفراد الذين لهم علاقة بالمحاسبة بكل من مؤسسة الاسمنت تبسة ومؤسسة نفطال تبسة ومحافظي الحسابات ومجموعة من أساتذة جامعة العربي التبسي تبسة–والبالغ عددهم(39) عينة بجمع كل الفئات، وسبب اختيار هذه الفئة أن لهم دراية بالموضوع، لذلك لابد من معرفة رأيهم في التحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ،لان هذه الفئة لها اطلاع على مشاكل القيمة العادلة وأهمية تطبيقها و العوائق التي تواجهها .

2- عينة الدراسة

تم اختيار عينة مجتمع الدراسة وفق أساس العينة المقصودة، وبلغ حجمها (39) مفردة بكل من مؤسسة الاسمنت تبسة ومؤسسة نفطال تبسة ومحافظي الحسابات ومجموعة من أساتذة جامعة العربي التبسي تبسة–، على اعتبار أنه تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى (04) عينات كل مفردة تمثل مجتمع يخدم موضوع الدراسة.

الجدول رقم (02) : توزيع عينة الدراسة وفق أساس طبقي على مجموعة من المؤسسات المتواجدة بولاية تبسة

الرقم	اسم المؤسسة (الطبقة)	حجم العينة	نسبة حجم العينة	المستردة	نسبة حجم العينة المستردة
01	مؤسسة اسمنت تبسة	14	100	11	78.57
02	مؤسسة نفطال	15	100	12	80
03	محافظي الحسابات	04	100	04	100
04	أساتذة التعليم العالي	24	100	12	54.16
	المجموع	57	100	39	68.42

المصدر: من إعداد الطالبتين

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة كانوا من جامعة العربي التبسي –تبسة ومؤسسة نفطال –تبسة، ليليهما بعد ذلك موظفي مؤسسة الاسمنت –تبسة–، وحل في الأخير محافظي الحسابات بولاية تبسة، إجمالا يمكن القول أن جميع المؤسسات حققت تكرارات ضمن عينة الدراسة، وهو ما سيؤدي إلى الوصول إلى نتائج تخدم موضوع البحث بالنظر لهذا التنوع.

ثانيا: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات

سيتم عرض متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات من خلال مايلي:

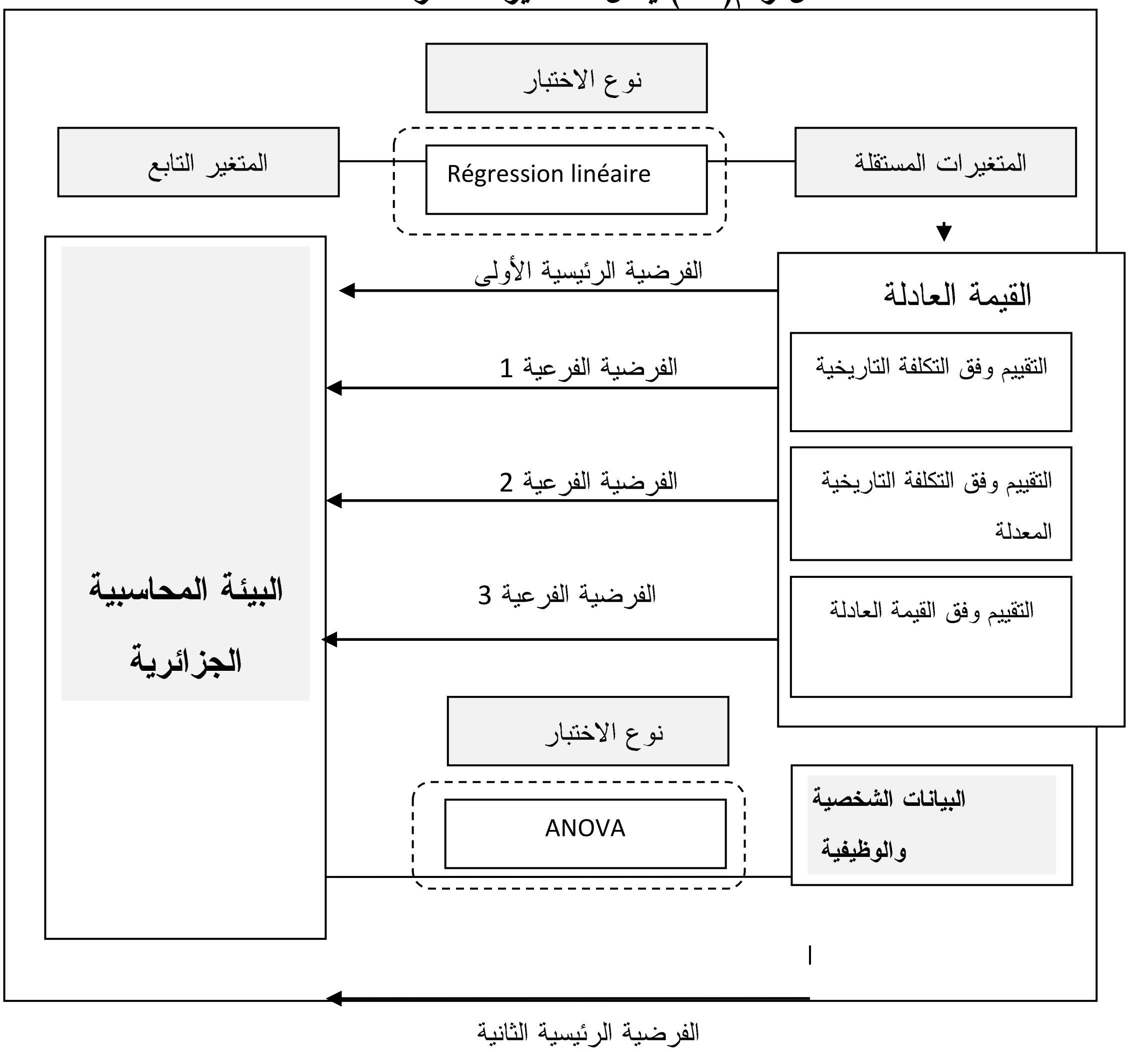
1– متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

1–1–المتغير المستقل: ويتمثل أساسا في القيمة العادلة بمختلف أبعادها **(**التقييم وفق التكلفة التاريخية، التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة، التقييم وفق القيمة العادلة**)**

1–2–المتغيرالتابع: البيئة المحاسبية الجزائرية

الشكل رقم(03) يمثل : متغيرات الدراسة



المصدر:من إعداد الطالبتين اعتمادا على الاستبيان

2- مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كمايلي:

2-1-البيانات الثانوية:

تتمثل البيانات الثانوية في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالدراسة، وكذا مصادر أجنبية، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزءا أساسيا في إجراء الدراسات الميدانية.

2-2-البيانات الأولية:

تتمثل البيانات الأولية فيما يلي:

2-2-1-الاستبيان

قصد توضيح مدى تأثير تقييم القيمة العادلة بمختلف أبعادها على البيئة المحاسبية الجزائرية تم إعداد الاستبيان وتطويره بشكل يساعد في جمع البيانات ومعالجتها وتحليلها إحصائيا والحصول على النتائج.

2-2-2-المقابلة

استخدمت المقابلة دعما بالاستبيان في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة .

خلاصة القول أنه يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة الموظفين في مختلف المؤسسات محل الدراسة، حيث تم جمع39 استبيان على أفراد العينة عن طريق المقابلة في دمج المعلومات والبيانات اللازمة، والذي يتمحور حول متغيرات الدراسة المتمثلة في القيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية ، كما سيتم في المطلب الموالي عرض الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات لهذه الدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان، واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر التالية:

أولا: محتوى الاستبيان

يعد الاستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في استخدامات البحوث، ذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها، عن طريق التعرف المباشر من الأطراف الفعالة في مجال القيمة العادلة باستخدام الاستبيان، الذي يعتبر الخيار الملائم لقياس درجة تطابق أراء ووجهات نظر عينة الدراسة، وقد تضمن الاستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة وقسمت الى قسمين رئيسين يتمثلان في :

1-القسم الأول

يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد عينة الدراسة من حيث (الجنس، المستوى التعليمي، المستوى الوظيفي، الخبرة المهنية) لغرض وصف عينة الدراسة وتبيان مدى تأثيرها في متغيرات الدراسة.

2-القسم الثاني

عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون الاستبيان من محورين يتمثلان في:

2-1-المحور الأول

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالقيمة العادلة في المؤسسات محل الدراسة

وتضمن 16 عبارة موزعة على مجموعة من الأبعاد الفرعية المتمثلة فيما يلي:

- التقييم وفق التكلفة التاريخية من 01 إلى 05.
- التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة من 06 إلى 10.
- التقييم وفق القيمة العادلة من 11 إلى 16.

2-2-: المحور الثاني

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية في المؤسسات محل الدراسة وتضمن 15 عبارة .

ثانيا: مقياس الاستبيان

1- مقياس ليكارت الخماسي:ويستخدم لقياس رأي أفراد عينة الدراسة بخصوص العبارات التي تضمنها الاستبيان، بحيث يتم تحديد مجالات الإجابة على العبارات وأوزانها، والجدول الموالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(03): درجات مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: من إعداد الطالبتين

من خلال الجدول السابق يتضح أنه يعطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة الدرجة الأكبر أي 5، وموافق الدرجة 4، ومحايد الدرجة 3، وغير موافق الدرجة 2 وغير موافق بشدة الدرجة الأقل وهي 1.

كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا)، حيث يتم حساب المدى(4=5−1) ومن طول الخلية أي (0,80=5/4)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد(01)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

<u>الجدول رقم(04)</u>: طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1,79−1]	[2,59−1,80]	[3,39−2,60]	[4,19−3,40]	[5−4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: بوقلقول الهادي، تحليل البيانات باستخدام spss، ندوة علمية، جامعة باجي مختار، عنابة، 2013، ص: 24.

المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

تم استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودراسة أجوبة عينة الدراسة أثر التقييم وفق القيمة العادلة على تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب .

أولا: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها، بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية "Spss " في نسخته العشرين، كذلك تم استخدام برنامج (Excel 2013)حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الموالية:

ثانيا: الأدوات الإحصائية

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي يتم تجميعها سنعتمد طرق إحصائية من خلالها يتم وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة المتواجدة بينها، بداية بجمع البيانات وترميزها ثم تفريغها في الحاسوب في برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS[1]، حيث تضمنت المعالجة الأساليب الإحصائية الآتية:

1-التكرارات والنسب المئوية: حيث استخدمت لغرض معرفة تكرارات فئات متغير ما ويفيد في وصف خصائص عينة الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة، وتحسب بالعلاقة الآتية:

$$\textbf{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي التكرارات}}$$

[1] SPSS: (Statistical Package for the Social Sciences)هو برنامج حاسوبي للمعالجة الإحصائية للبيانات، ظهر سنة 1940 وكان نتاج حوالي عقد كامل من التصميم في جامعة شيكاغو بالولايات المتحدة الأمريكية، ويعتبر من أهم البرامج المساعدة في تحليل بيانات البحوث العلمية في مختلف المجالات (انظر سعد بن سعيد القحطاني، الإحصاء التطبيقي المفاهيم الأساسية وأدوات التحليل الإحصائي الأكثر استخداما في الدراسات والبحوث الاجتماعية والانسانية باستخدام SPSS، الإدارة العامة للطباعة والنشر،الرياض 2015، ص:24).

2- معامل ألفا كرونباخ: يتم استخدامه لقياس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة، يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، تعتبر قيمة المعامل التي تساوي 60% مقبولة للحكم على ثبات الاستبانة وكلما زادت قيمة المعامل زادت درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1}\left(1 - \frac{\sum vi}{vt}\right)$$

حيث: α: معامل ألفا كرونباخ

n:عدد الأسئلة

Vt: معامل التباين لأسئلة المحور

Vi: التباين لأسئلة المحور

3-مقياس التشتت "الانحراف المعياري": يتم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum(Xi - \overline{X})2}}{N}$$

4-اختبار T-test: يتم الاعتماد عليه لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة sig(a)≤0,05، والذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5%ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95%.

5–اختبار T للعينات المستقلة: (T–Test pour échantillons appariés)

استخدم لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أفراد العينة ترتبط بالمتغيرات المستقلة التي لا تستخدم الانحدار الخطي.

6-تحليل التباين الأحادي:(One wa ANOVA)

استخدم لاختبار الفرضيات المتعلقة بمدى وجود فروقات ذات دلالة إحصائية ترتبط بالخصائص الوظيفية التي تحتوي على أكثر من مجموعتين، وتتمثل هذه الدراسة في: العمر والمستوى التعليمي والصنف المهني وعدد سنوات الخدمة.

7-معامل الارتباط بيرسون

يستخدم معامل الارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدارسة يبعضها ،وتم حسابها انطلاقا من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss20،حيث أنه محصور ضمن المجال [1- 1]أي بين الواحد الصحيح السالب والواحد الصحيح الموجب ،فإذا قتربت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير إيجابي قوي جدا،والعكس إذااقتربت من 0 هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير سلبي جدا بين المتغيرات والعكس إذا اقتربت من 0 فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جدا بين المتغيرات.

ثالثا: صدق وثبات الدراسة

1- صدق أداة الدراسة

تم توزيع عدد من استمارات الاستبيان وعددها 39 على مجتمع الدراسة للتأكد من ثباتها طبقا لمعامل الثبات لكرو نباخ ألفا (Cronbach's Alpha) للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): قيمة معامل الثبات للاتساق الداخلي لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة

رقم الفقرة في استمارة الاستبيان	اسم المتغير	معامل الثبات ألفا كرونباخ (%)
من الفقرة 01 إلى 16	التقييم وفق القيمة العادلة	87.8
من الفقرة 17 إلى 31	تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	92.1
من الفقرة 01 إلى 32	**معامل الثبات الكلي**	94.4

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول رقم (05) أن معاملات الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة حيث بلغ معامل الثبات لكافة فقرات أداة الدراسة 94.4% وهي نسبة ثبات عالية ومقبولة وأكبر من مستوى الدلالة الإحصائية 60% لأغراض إجراء الدراسة، ومنه يمكن اعتماد استمارة الاستبيان.

2-ثبات الدراسة

ثبات الدراسة في الفترة الأولى

	المحور الأول	**المحور الثاني**
معامل بيرسون	0.949	0958
مستوى الدلالة	0.000	0.000

المصدر: إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي

الملاحظ من خلال نتائج الجدول أن هناك ارتباط قوي ومرتفع بين محاور الدراسة وإجمالي الاستبيان، ودال إحصائيا عند مستوى الدلالة أقل من 5% وهي نتائج تخدم الدراسة ومنه يمكن استخدام الاستبيان والثقة في نتائجه.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل إجابات فرضيات الدراسة وتفسيرها، بغرض الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية. التي تقيس متغيرات الدراسة وفقا لتوجهات عينة الدراسة، ومنه تقتضي دراسة هذا المبحث تقسيمه إلى المطالب التالية:

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية

. المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لعينة الدراسة

بعد توزيع الاستبيانات واسترجاعها سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية(SPSS v20) ، وفي هذا المطلب يتم وصف عينة الدراسة وتحليل إجابات أفرادها.[1]

1-متغير الجنس

توزعت عينة الدراسة حسب الجنس على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(06): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس

البيان	**التكرار**	**النسبة (%)**
ذكر	21	53,8
أنثى	18	46,2
المجموع	39	**100**

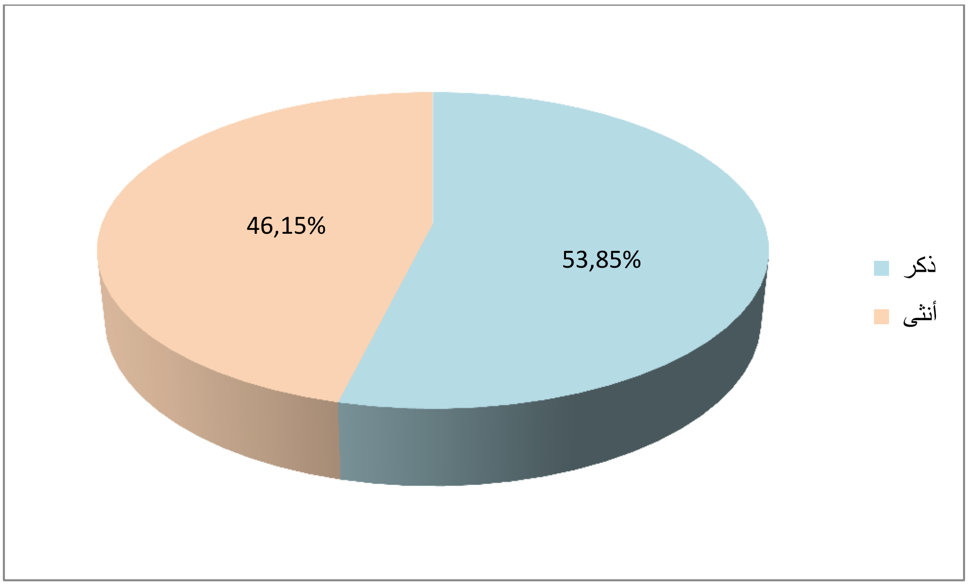
المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

[1]- أنظر الملحق رقم (02)

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتضح أن نسبة الذكور جاءت أعلى من نسبة الإناث حيث قدرت بـــ: 53.8%، وسجلت فئة الإناث نسبة قدرت بـــ 46.2 %، وتعد هذه النسب متقاربة بين الجنسين، ويمكن تفسير هذه النتائج بالنظر لطابع التوظيف المنتهج في المؤسسات محل الدراسة عينة الدراسة.

ولأكثر توضيح يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم(04): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (06)

2- متغير المستوى العلمي

توزعت عينة الدراسة حسب المستوى العلمي على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(07): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي

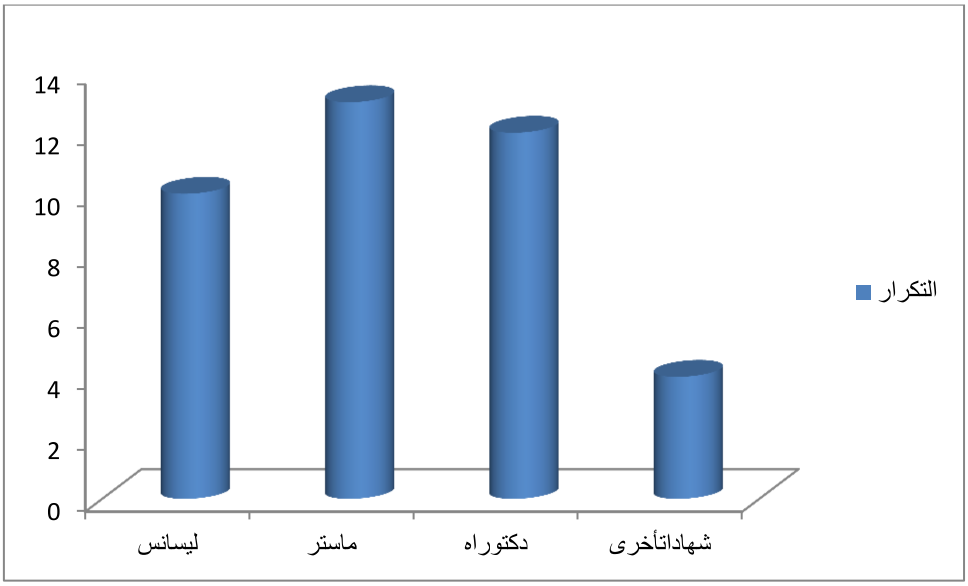
البيان	التكرار	النسبة (%)
ليسانس	10	25,6
ماستر	13	33,3
دكتوراه	12	30,8
شهادات أخرى	4	10,3
المجموع	39	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

يلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة كانت من ضمن فئة (ماستر) بنسبة قدرت بـــ: 33.3%، لتليها في المرتبة الثانية فئة (دكتوراه) بنسبة قدرت بـــ: 30.8%، واحتلت فئة (ليسانس) المرتبة الثالثة بنسبة قدرت بـــ: 25.6%، لتحل في الأخير فئة (الشهادات الأخرى) بنسبة10.3، ويلاحظ من خلال هذه النتائج أن المؤسسات محل الدراسة تحوز على كفاءات جامعية علمية كبيرة يمكنها تقديم الإضافة للدراسة، ويمكن تفسير هذه النتائج بالنظر للمستويات العلمية التي تطلبها نوعية الدراسة خاصة فيما تعلق بأساتذة جامعة العربي التبسي تبسة.

ولأكثر توضيح يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم(05): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (07)

3- متغير المستوى الوظيفي

توزعت عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(08): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي

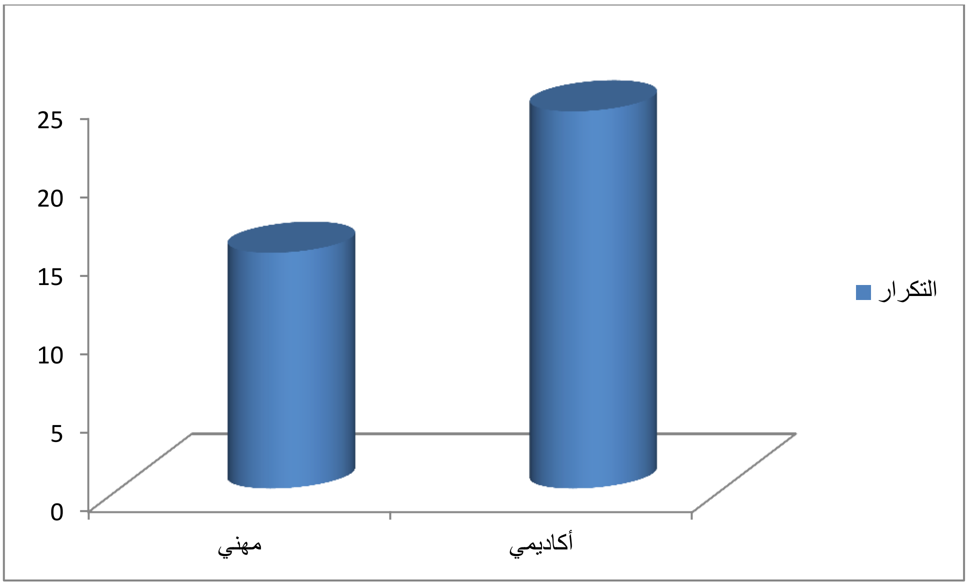
البيان	التكرار	النسبة (%)
مهني	15	38,5
أكاديمي	24	61,5
المجموع	39	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

يلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة كانت من ضمن فئة (الأكاديميين) بنسبة قدرت بـــ: 61.5%، لتليها في المرتبة الثانية فئة (المهنيين) بنسبة قدرت بـــ: 38.5%، ويمكن تفسير هذه النتائج بالنظر للمستويات العلمية بعينة الدراسة خاصة، والملاحظ أيضا أن المؤسسات عينة الدراسة تحوز على كفاءات علمية مرتفعة جدا.

ولأكثر توضيح يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم(06):توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (08)

4-متغير الخبرة المهنية

توزعت عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية على النحو الموضح في الجدول التالي:

الجدول رقم(09): توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية

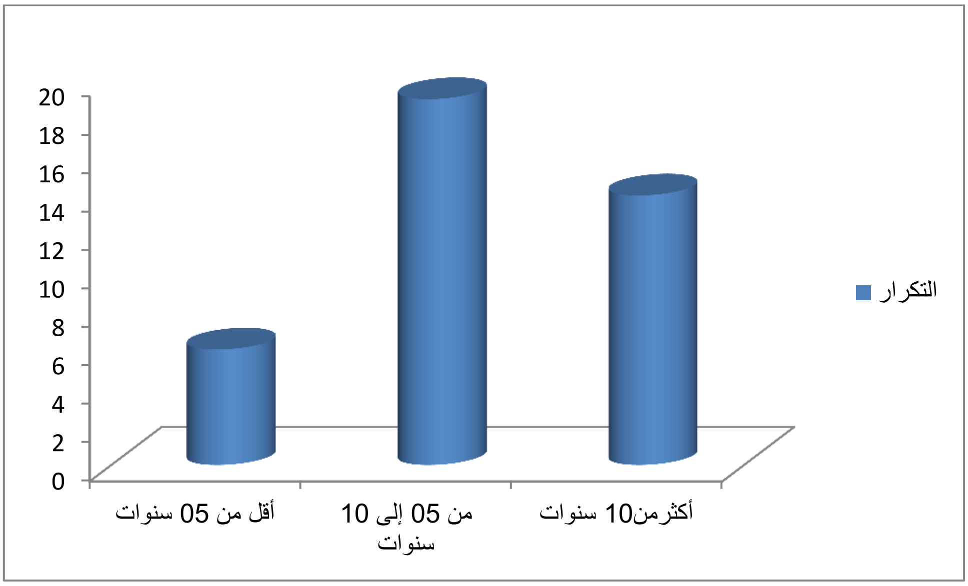
البيان	التكرار	النسبة (%)
أقلمن 05 سنوات	6	15,4
من 05 إلى 10 سنوات	19	48,7
أكثرمن10سنوات	14	35,9
المجموع	39	**100**

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

يلاحظ من الجدول أعلاه أن أغلبية عينة الدراسة كانت من ضمن فئة (من 05 إلى 10 سنوات) بنسبة قدرت بـــ: 48.7%، لتليها في المرتبة الثانية فئة (أكثر من 10 سنوات) بنسبة قدرت بـــ: 35.9%، واحتلت الفئة (أقل من 05 سنوات) المرتبة الثالثة والأخيرة بنسبة قدرت بـــ: 15.4%، ومنه يمكن القول أن المؤسسات محل الدراسة تحوز على عامل خبرة مهم يمكن أن يساهم في تحسين الأداء وتطور كفاءة العاملين الأقل مهارة.

ولأكثر توضيح يمكن الاستعانة بالشكل الموالي:

الشكل رقم(07):توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (09)

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استنتاجات أفراد المجتمع نحو متغيرات الواردة في أداة الدراسة المتمثلة في الاستبيان، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (SPSS). في نسخته العشرين.

أولا: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير القيمة العادلة

1-استجابات أفراد عينة الدراسة نحو التقييم وفق التكلفة التاريخية

الجدول رقم (10): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق التكلفة التاريخية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
01	لا يوفر مبدأ التكلفة التاريخية الموضوعية في القياس	2,87	1,341	متوسط	5
02	لا تأخذ التكلفة التاريخية في الحسبان القيمة الحقيقية للتدفقات النقدية	2,97	1,405	متوسط	4
03	تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل	3,79	,923	مرتفع	2
04	تعطي التكلفة التاريخية معلومة مالية أكثر موثوقية مقارنة بالقيمة العادلة	3,15	1,204	متوسط	3
05	تتيح التكلفة التاريخية إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر	3,87	,894	مرتفع	1
إجمالي درجة البعد وترتيبه في المحور		3.33	0.766	متوسط	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك مستوى متوسط وعدم اتفاق كلي لدرجة رضا المبحوثين في المؤسسات عينة الدراسة عن عبارات بعد **التقييم وفق التكلفة التاريخية** ، حيث تم تحقيق متوسط حسابي مرتفع قدر بـــ 3.33 وانحراف معياري (0.766)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى المجال [2.60-3.19] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، مما يعني أن عينة الدراسة ليس لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لعبارات بعد **التقييم وفقالتكلفة التاريخية** ، في حين اتجهت عينة الدراسة نحو الموافقة وبنسب مرتفعة فيما يتعلق بالعبارات (03، 05) ، وهو ما يؤكد على أن المؤسسات عينة الدراسة توافق على أن التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل وأنها فعلا تتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر، إجمالا يمكن القول أن هناك اتجاه متوسط **للتقييم وفق التكلفة التاريخية في المؤسسات محل الدراسة.**

2-استجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة

الجدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
06	تركز التكلفة التاريخية المعدلة على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية	3,64	1,013	**مرتفع**	**2**
07	تسهل التكلفة التاريخية المعدلة عملية المقارنة بين المؤسسات التي حصلت على أصولها في فترات زمنية معينة	3,62	1,042	**مرتفع**	**3**
08	تقدم التكلفة التاريخية المعدلة معدلات العائد على الاستثمار أكثر صدقا	3,59	1,069	**مرتفع**	**4**
09	تقيس التكلفة التاريخية المعدلة أرباح وخسائر القوة الشرائية	3,49	0,997	**مرتفع**	**5**
10	تساهم التكلفة التاريخية المعدلة في تقييم أداء الإدارة وقدرتها على اتخاذ القرارات المناسبة	3,82	0,997	**مرتفع**	**1**
إجمالي درجة البعد وترتيبه في المحور		3.63	0.780	**مرتفعة**	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك مستوى مرتفع لدرجة رضا المبحوثين في المؤسسات عينة الدراسة عن عبارات بعد **التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة**، حيث تم تحقيق متوسط حسابي مرتفع قدر بــ 3.63 وانحراف معياري (0.780)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى المجال [3.40-4.19] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، مما يعني أن عينة الدراسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لعبارات بعد **التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة**،إجمالا يمكن القول أن هناك تطبيق فعلي **للتقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة في المؤسسات محل الدراسة.**

3-استجابات أفراد عينة الدراسة نحو بعد التقييم وفق القيمة العادلة

الجدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد التقييم وفق القيمة العادلة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
11	تعزز القيمة العادلة من الشفافية والإفصاح للمعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.	2,51	1,27 5	منخفض	6
12	تساعد القيمة في زيادة القابلية لمقارنة المعلومات المالية بين الدورات في المؤسسة	2,62	1,06 7	منخفض	4
13	يوفر استخدام القيمة العادلة معلومات مالية محاسبية ذات جودة عالية	1,64	1,03 8	منخفض	3
14	استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار بالمؤسسة	2,77	1,08 7	منخفض	1
15	يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	1,72	1,09 9	منخفض	2
16	تعتبر القيمة العادلة أسلوب بديل للتقييم ظهر بسبب الانتقادات التي وجهت للتكلفة التاريخية	2,59	1,04 4	منخفض	5
إجمالي درجة البعد وترتيبه في المحور		2.30	0.897	منخفض	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل(SPSS).

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك مستوى منخفض لدرجة رضا المبحوثين في المؤسسات عينة الدراسة عن عبارات بعد **التقييم وفق القيمة العادلة**، حيث تم تحقيق متوسط حسابي مرتفع قدر بـــ 2.30 وانحراف معياري (0.897)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى المجال [1.80-2.59] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، مما يعني أن عينة الدراسة لديها إجماع على أن هناك مستوى منخفض لعبارات بعد **التقييم وفق القيمة العادلة**، إجمالا يمكن القول أنه لا يوجد تطبيق فعلي للقيمة العادلة **في المؤسسات محل الدراسة.**

4-**تقييم إجمالي بيانات المتغير المستقل (القيمة العادلة)**

الجدول رقم (13): تحليل آراء المبحوثين تجاه المتغير المستقل(القيمة العادلة)

المتغير المستقل القيمة العادلة	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**الدرجة**	**المستوى**
التقييم وفق التكلفة التاريخية	3.33	0,766	3	متوسط
التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة	3.63	0,780	2	مرتفع
التقييم وفق القيمة العادلة	2.30	0,897	1	منخفض
المتوسط العام	**3.08**	**0.654**	-	متوسط

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك مستوى منخفض لدرجة رضا المبحوثين في المؤسسات عينة الدراسة عن عبارات محور التقييم وفق القيمة العادلة، حيث تم تحقيق متوسط حسابي متوسط قدر بـــ 3.08 وانحراف معياري (0.654)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى المجال [2.60-3.39] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، مما يعني أن عينة الدراسة لديهم إجماع على أن هناك مستوى منخفض لعبارات محور التقييم وفق القيمة العادلة، في حين اتجهت عينة الدراسة نحو الحياد وبنسب متوسطة فيما يتعلق ببعد التقييم وفق التكلفة التاريخية، إجمالا يمكن القول أن محور التقييم وفق القيمة العادلة **متوفر بشكل متوسط في المؤسسات محل الدراسة.**

ثانيا: استجابات أفراد عينة الدراسة نحو متغير البيئة المحاسبية الجزائرية

1- استجابات أفراد عينة الدراسة نحو محور تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الجدول رقم (14): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
17	لا توجد معلومات كافية تساعد على التقييم وفق القيمة العادلة	3,41	1,019	مرتفع	14
18	تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي ،لأن هناك تحفظ من طرف الإدارة الجبائية	3,54	0,996	مرتفع	10
19	تعتبر البيئة الجزائرية غير مناسبة لتطبيق القيمة العادلة نظرا لعدم وجود سوق نشط	3,54	1,120	مرتفع	11
20	تعتبر قلة البرامج التدريبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة	3,79	1,174	مرتفع	4
21	يوجد غموض واختلاف واسع عند قياس القيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق نشط	3,79	1,128	مرتفع	3
22	يعتبر عدم التحكم في المفاهيم المحاسبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة	3,87	1,151	مرتفع	1
23	يعتبر عدم وجود خبراء مؤهلين لاستعمال القيمة العادلة سببا في عرقلة تطبيقها	3,72	1,276	مرتفع	8
24	صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	3,74	1,117	مرتفع	6
25	رسوخ مبدأ التكلفة التاريخية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وصعوبة استبداله بمبدأ جديد	3,56	1,188	مرتفع	9
26	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة	3,77	1,063	مرتفع	5

27	يعتبر ركود بورصة الجزائر من أكبر معوقات استخدام وتطبيق نموذج القيمة العادلة	3,85	1,065	مرتفع	2
28	لا تساعد القيمة العادلة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأدوات المالية التي يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها	3,44	1,165	مرتفع	13
29	يؤدي تطبيق نموذج القيمة العادلة الى ارتفاع كلفة و وقت التقييم	3,38	1,042	متوسط	15
30	عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية	3,44	0,995	مرتفع	12
31	يوجد غياب لبعض النصوص حول كيفية تطبيق محاسبة القيمة العادلة	3,74	1,117	مرتفع	7
إجمالي درجة البعد وترتيبه في المحور		3.63	0.764	متوسط	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن هناك مستوى مرتفع لدرجة رضا المبحوثين في المؤسسات محل الدراسة عن عبارات محور **تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية** ، حيث تم تحقيق متوسط حسابي مرتفع قدر بـــ 3.63 وانحراف معياري (0.764)، والملاحظ أن قيمة هذا المتوسط تنتمي إلى المجال [3.40-4.19] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، مما يعني أن عينة الدراسة لديها إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لعبارات محور **تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية،** إجمالا يمكن القول أن هناك **تحديات فعلية لتطبيق القيمة العادلة في المؤسسات محل الدراسة.**

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه في أدوات الدراسة من أجل معرفة العلاقة بين القيمة العادلة بمختلف أبعادها (التقييم وفق التكلفة التاريخية، التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة، التقييم وفق القيمة العادلة) **لتطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية،** وقد تم الاستناد إلى مستوى الدلالة α=5% عند تحليل فرضيات الدراسة أي بمستوى ثقة 95%.

أولا: تحليل التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية تم إجراء اختبار كلمجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Simirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار أو بعبارة

أخرى للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) كاختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

وقد تم إجراء الاختبار بعد توزيع كل الاستمارات وجمعها من قبل أفراد عينة الدراسة،وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

محاور الاستبيان	محتوى المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة (sig)
المحور الأول	**التقييم وفق القيمة العادلة**	**1.307**	**0.066**
المحور الثاني	**تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**	**1.080**	**0.194**
الاستبيان ككل		**1.095**	**0.182**

المصدر:من إعداد الطالبين بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور وكذا الإجمالي أكبر من (0.05)، أي أن (sig>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات العلمية.

ثانيا: اختبار الفرضيات

يمكن تقسيم اختبار الفرضيات وفقا لما يلي:

1-الفرضيات الجزئية

أ -بعدالتقييم وفق التكلفة التاريخية

- **الفرضية العديمة:** لايوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية **على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات** محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

- **الفرضية البديلة:** يوجدأثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية **على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات** محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

ب-بعدالتقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة

- **الفرضية العديمة:** لايوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة **على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات** محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

- **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة**على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**،بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

ج – بعد التقييم وفق القيمة العادلة

- **الفرضية العديمة:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد **التقييم وفق القيمة العادلةعلى جودة القوائم المالية**، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

- **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد **التقييم وفق القيمة العادلةعلى جودة القوائم المالية،** بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

الجدول رقم (16) : تحليل الانحدار المتعدد لاختبار أثر المتغيرات المستقلة (القيمة العادلة) على المتغير التابع (البيئة المحاسبية الجزائرية)

المتغيرات المستقلة	معامل انحدار المتغير المستقل	معامل الارتباط R	قيمة t المحسوبة	القيمة الاحتمالية sig	اتجاه الفرضية
التكلفة التاريخية	0.724	0.651	6.676	0.000	مقبولة
التكلفة التاريخية المعدلة	0.536	0.739	4.583	0.000	مقبولة
التقييم وفق القيمة العادلة	0.279	0.594	2.563	0.015	مقبولة

من خلال الجدول رقم (16) الذي يبين أثر كل بعد من أبعاد القيمة العادلة على مستويات البيئة المحاسبية الجزائرية في المؤسسات محل الدراسة، نلاحظ أن معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة الجزئية (0.724، 0.536، 0.279) على التوالي، وتدل هذه القيم على مقدار الارتفاع الحاصل في قيمة المتغير التابع (البيئة المحاسبية الجزائرية) عند ارتفاع قيمة أحد هذه المتغيرات المستقلة بمقدار وحدة واحدة، كما نلاحظ من درجة المعنية T للأبعاد دالة إحصائية كون قيمتها الاحتمالية جاءت أقل من 0.05

وبالتالي نتوجه نحو الفرضيات الجزئية بالقرارات التالية:

– نقبل الفرضية البديلة للفرضية الأولى ونرفض الفرضية العديمة ونقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية **على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات** محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛ من وجهة نظر عينة الدراسة.

– نرفض الفرضية العديمة للفرضية الثانية ونقبل الفرضية البديلة ونقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة **على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات** محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛ من وجهة نظر عينة الدراسة.

- نرفض الفرضية العديمة للفرضية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة ونقول أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛ من وجهة نظر عينة الدراسة.

2- الفرضيات الرئيسة

2-1. الفرضية الرئيسة

تمت صياغة الفرضية الأولى كما يلي:

الفرضية العديمة H0: لا تواجه محاسبة القيمة العادلة تحديات في تطبيقها بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

الفرضية البديلةH1: تواجه محاسبة القيمة العادلة تحديات في تطبيقها بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05)؛

الجدول رقم (17): نتائج اختبار معامل t-test تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

المتغير	درجة الحرية	مستوى الدلالة
تواجه محاسبة القيمة العادلة تحديات في تطبيقها بالمؤسسات	38	0.010

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (17) نتائج تحليل من خلال نتائج الجدول أعلاه تبين أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) مدى مواجهة محاسبة القيمة العادلة تحديات في تطبيقها بالمؤسسات محل الدراسة، حيث تم تسجيل مستوى دلالة أقل من مستوى الدلالة الإحصائية عند درجة حرية (38) والذي قدر بـــ: 0.010، وهو ما يشير إلى أن المؤسسات تواجه فعلا تحديات في تطبيق القيمة العادلة .

الفرضية الرئيسة الثانية:

- **الفرضية الصفرية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05 ≥α) لمتغير الخبرة المهنية على البيئة المحاسبية الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة.

- **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05 ≥α) لمتغير الخبرة المهنية على البيئة المحاسبية الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة.

من خلال إجراء اختبار Anova للمتغيرات الشخصية تبين أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية

الجدول رقم (18): نتائج اختبار معامل Anova لمتغير الخبرة المهنية

المتغير	درجة الحرية	مستوى الدلالة
الخبرة المهنية	19	0.0000

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي

من خلال نتائج الجدول أعلاه تبين أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.05 ≥α) للمتغير الخبرة المهنية على متغير البيئة المحاسبية الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة، حيث تم تسجيل مستوى دلالة أقل من مستوى الدلالة الإحصائية عند درجة حرية (19) والذي قدر بـــ: 0.000، وهو ما يشير إلى أن متغير الخبرة المهنية تأثير في البيئة المحاسبية الجزائرية بالمؤسسات محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا معرفة التحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر حيث أجريت الدراسة الميدانية على عينة متمثلة في الأكاديميين والمهنيين في مجال الاختصاص، لمعرفة مستوى تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتعرف على مختلف العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة.

حيث سعت الدراسة إلى كشف التحديات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية على مستوى المؤسسات محل الدراسة، إذ اتضح من خلال تحليل بيانات الاستبانة بالاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية spss، بان البيئة المحاسبية الجزائرية غير مستعدة لتطبيق نموذج القيمة العادلة نظرا لعدم توفر الظروف الملائمة لتطبيقها.

خاتمة

مما سبق يتضح لنا أن التكلفة التاريخية اعتمدت عليها عملية القياس المحاسبي لفترة لا بأس بها من الزمن، وكانت تعد بديهية متفق عليها، وقاعدة لا يجرؤ أحد على تعديها، لكن تم انتقادها من قبل بعض المهتمين بالمحاسبة، فانقسم المجتمع المحاسبي إلى مؤيد ومعارض، وأصبح التكلم عن القيمة العادلة أمرا حتميا، باعتبارها القيمة التي تمتاز بالملائمة بخلاف التكلفة التاريخية.

وتعتبر الجزائر من الدول التي اتجهت حديثا نحو تبني معايير المحاسبة الدولية، وذلك من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، ابتداء من الفاتح جانفي من عام 2010، ولقد قابل هذا التطبيق الكثير من الصعوبات والعوائق، وهذا يعود إلى الغموض الذي اكتنف هذا الأسلوب، ويمكن القول أن أسلوب القيمة العادلة من أهم تحديات الفكر المحاسبي الحديث.

1- اختبار الفرضيات:

من خلال ما تم عرضه سابقا وقصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات التالية:

- تم إثبات صحة الفرضية الرئيسية التي تنص على أن محاسبة القيمة العادلة تواجه تحديات في تطبيقها بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الأولى التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

تم إثبات صحة الفرضية الجزئية الثانية التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، بالمؤسسات محل الدراسة عند مستوى الدلالة (0.05).

ثم إثبات صحة الفرضية الجزئية الثالثة التي تنص على وجود أثر ذو دلالة إحصائية لبعد التقييم وفق القيمة العادلة على جودة القوائم المالية عند مستوى الدلالة (0.05).

2- نتائج الدراسة: على ضوء ما سبق عرضه تم استخلاص النتائج التالية:

- **النتائج النظرية:**

- التكلفة التاريخية وكذا القيمة العادلة من نماذج القياس المحاسبي وكلاهما تعاني من نقائص.
- السوق المالي الجزائري غير مناسب لتطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي بالشكل الكافي، ويعد العائق الأكبر.
- إعادة تكييف النظام المحاسبي المالي مع مستجدات معايير المحاسبة الدولية، خاصة فيما يتعلق بمعيار القيمة العادلة الجديد.
- تحديد القيمة العادلة لبنود الأصول والخصوم وكذا جمع المعلومات المتعلقة بها من بين أهم العوائق التي أدت إلى عدم استخدام محاسبة القيمة العادلة بالشكل المطلوب.
- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وإلى نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية.
- توفر محاسبة القيمة العادلة مقاييس للأصول والالتزامات أكثر من تلك التي توفرها محاسبة التكلفة التاريخية، كما أن استخدام القيمة العادلة لتقييم الأصول والالتزام أكثر تميزا في ظل الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم.

- **النتائج التطبيقية:** من خلال الدراسة الميدانية يمكن عرض أهم النتائج كما يلي:

- التكلفة التاريخية تمثل القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل وأنها فعلا تتيح إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر؛
- هناك تطبيق فعلي للتقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة بالمؤسسات محل الدراسة؛
- لا يوجد هناك تطبيق فعلي للتقييم وفق القيمة العادلة بالمؤسسات محل الدراسة؛
- يواجه التقييم وفق القيمة العادلة تحديات في تطبيقه بشكل متوسط بالمؤسسات محل الدراسة.

3- توصيات الدراسة: انطلاقا من نتائج الدراسة المتوصل إليها يمكن استخلاص التوصيات التالية:

- محاولة إعادة الثقة في السوق المالي، وذلك من خلال توعية المستثمرين بأهمية معايير المحاسبة، وأنها تساهم في إعطائهم الشفافية التي تساهم بجعل قراراتهم الاستثمارية ناجعة.

- تحسين البيئة المحاسبية الجزائرية لاستخدام نموذج القيمة العادلة.

- ضرورة تفعيل القوانين والتشريعات التي تنص على تطبيق القيمة العادلة.

- تكييف البيئة المحاسبية الجزائرية مع ما جاء في النظام المحاسبي المالي.

- العمل على تدريب الكوادر المحاسبية على استخدام القيمة العادلة في التقييم وتطوير خبراتهم المهنية في هذا المجال، كما لابد من إدخاله كمادة مقررة.

- ينبغي على المدقق الاستعانة بخبراء التقييم في ظل غياب أسواق نشطة أو في ظل عدم تمكنه من قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية.

4- آفاق الدراسة:

- مدى فعالية ونجاعة تطبيق القيمة العادلة في الوقت الحالي في البيئة المحاسبية الجزائرية.

- النظام الجبائي الجزائري واستخدام القيمة العادلة.

- العوائق التي تقف أمام وجود سوق نشط خاص بالتثبيتات.

قائمة المصادر والمراجع

1- الكتب:

1-حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 02، عمان، 2011.

2-خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، دار النشر والتوزيع، الطبعة 01، عمان، 2008.

3-طارق عبد العال، المدخل الحديث في المحاسبة، محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

4-عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبية، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990.

5-محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، الجوانب النظرية والعلمية، عمان، الأردن، الطبعة 02، 2013.

6-محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.

7-محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح، دار وائل للنشر، عمان، الطبعة 01، 2004.

2- المجلات والمقالات:

1-أحمد طرطار، منصر عبد العالي، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية العالمية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، العدد02، 2016.

2-إيناس حسن كاظم، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي، دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور، أ.ن د. ستار جبار خلاوي، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 24، 2016.

3-بالرقي تيجاني، القياس في المحاسبة ماهيته ومدى تأثره بالتضخم، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 08، 2008.

4-بلعور سليمان، بن أودينة بوحفص، صعوبات تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، المجلد 10، العدد 02، 2017.

5-بلعور سليمان، دوافع وآثار الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر، رؤى اقتصادية، العدد06، 2014.

6-بن زاف لبنى، استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر دراسة ميدانية، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 05، العدد 01، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، الجزائر، 2020.

7-بودور شوريب، التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس.

8-بونعجة سحنون، أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد04، العدد 01، 2020.

9-ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد08، العدد 02، 2017.

10-درواسي مسعود، خليفاتي جمال، مدى موافقة البيئة الاقتصادية الجزائرية للنظام المحاسبي المالي، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، 2012.

11-سيروان كريم عيسى، أحمد برهان موسى، أثر تغير مبدأ القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي على جودة التقارير المالية دراسة لآراء عينة من المحاسبين القانونيين ومراقبي الحسابات، مجلة جامعة جيهان، العدد 02، 2018.

12-عبد السلام بلبالي، حسين بن العارية، واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد06، العدد04، 2018.

13-عبد الفتاح سعيد السرطاوي وآخرون، التحديات التي تواجه مدققي الحسابات في فلسطين عند القياس بالقيمة العادلة، دراسة ميدانية للضفة الغربية، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، مجلد19، العدد 01، 2019.

14-عتيق توفيق، معراجي عبد المالك، تحديات استخدام محاسبة القيمة العادلة ضمن البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة المغاربية للاقتصاد الماناجمنت، المجلد05، العدد 02، 2018.

15-علاء محسن شحم، ماني حميد مشجل، القياس بالقيمة العادلة وانعكاسها على القرارات الاستثمارية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 31، 2019.

16-علي بوزيت، هشام شلغام فارس يدير، عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 02، 2019.

17-علي محمد ثجيل المعموري، محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد16.

18-عمار بن عيشي، معوقات تطبيق النظام المحاسبي المالي في شركات المساهمة الجزائرية دراسة حالة ولاية بسكرة، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد01، 2014.

19-محمد زرقون، فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية، العدد04، ورقلة 2016.

20-مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجزائر وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 04، 2008.

21-موازين عبد المجيد، بربري محمد أمين، القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في ظل التضخم الاقتصادي، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 19، الشلف، 2018.

22-يوسفي رفيق، عبد العزيز قتال، إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي، مجلة الآفاق للدراسات الاقتصادية، العدد03.

المذكرات والأطروحات والمذكرات الجامعية:

1-إسماعيل سبتي، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016.

2-آسيا لعروسي، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، دراسة حالة مؤسسة اقتصادية جزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبية، جامعة المسيلة، 2014.

3-آيت محمد مراد، ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خلال الفترة 2010-2013، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، النقود والمالية، جامعة الجزائر03، 2014.

4-بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2014.

5-تامر بسام جابر الآغا، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين، رسالة ماجستير (غير منشورة) في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 1434هـ-2013م.

6-جودي إيمان، أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية (us.qaap) ولآفاق التقارب بينهما، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، دراسات مالية ومحاسبة معمقة، جامعة سطيف1، 2013.

7-حسياني عبد الحميد، أهمية الانتقال للمعايير الدولية للمحاسبة المالية (IAS/ IFRS) كإطار لتفعيل حوكمة المؤسسات، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر، 2010.

8-حمدي فلة، تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الكوابل، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017.

9-رحيش سعيدة، مدى توافق القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية مع معايير الإبلاغ المالي الدولية - دراسة ميدانية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2014.

10–روحي وجدي عبد الفتاح عواد، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

11–سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.

12–سليم بن رحمون، تكييف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.

13–الطيب مداني، القوائم المالية المدمجة وفق النظام المحاسبي المالي (SCF) ومعايير المحاسبة (IAS/IFRS) دراسة حالة مجمع المؤسسة الوطنية للخدمات في الآبار (ENSP) خلال سنة 2013، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2015.

14–عزوز مخلوفي، النظام المحاسبي المالي كإطار لتصوير معايير محاسبية وطنية في ظل المعايير المحاسبية الدولية، حالة الأصول المادية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في العلوم التجارية، محاسبة، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2016.

15–عمراني أمين، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في العلوم الاقتصادية، تحليل اقتصادي، جامعة الجزائر03، 2014.

16–لزعر محمد سامي، التحليل المالي للقوائم المالية وفق الإطار المحاسبي المالي، دراسة حالة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، في علوم التسيير، الإدارة المالية، جامعة منتوري، قسنطينة 2012.

17–محمد سلمان داود الكرعاوي، القياس بالقيمة العادلة لتحسين شفافية الإبلاغ المالي وتأثيره في دعم القرارات الاستثمارية، بحث تطبيقي في مصر في بغداد والخليج التجاريين، رسالة ماجستير (غير منشورة) قسم المحاسبة، جامعة كربلاء، العراق، 2019.

18-مرحوم محمد الحبيب، استراتيجية تبني النظام المحاسبي المالي لأول مرة وأثره على البيانات المالية للكيانات المتوسطة وصغيرة الحجم (دراسة حالة شركة قريف الجزائر)، رسالة ماجستير (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة ومالية، حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2012.

19-مهدية الهادي موسى، المحاسبة عن القيمة العادلة وأثرها على الأرباح المحاسبية بالتطبيق على سوق الخرطوم للأوراق المالية، رسالة ماجستير (غير منشورة) في المحاسبة، جامعة النيلين، 2017.

20-هشام شلغام، دراسة العوامل المؤسسية المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين لحالة الجزائر، أطروحة دكتوراه (غير منشورة) في علوم التسيير، محاسبة مالية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.

المؤتمرات والملتقيات:

1-سعودي بلقاسم، سعودي عبد الصمد، النظام المحاسبي المالي الجزائري في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الدولي الأول حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، قسم العلوم الاقتصادية ومخبر التمويل مالية المؤسسة مالية الأسواق، جامعة ورقلة، يومي 29 و30 نوفمبر 2011.

القوانين والمراسيم:

1-الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة الدفاع الوطني، المحاسبة المالية، القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428هـ الموافق لـ 25 نوفمبر سنة 2007، المتعلق بالمحاسبة المالية، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 31.

المطبوعات:

1-خالد جمال الجعارات، مطبوعة بعنوان: مختصر المعايير المحاسبة الدولية 2015، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2014.

المواقع المعلوماتية عبر الأنترنت:

1-هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (مركز الدراسات والمعلومات)، صياغة معايير المحاسبة الدولية والتطور ودور المجالس والهيئات الوطنية الدولية، 2005 متاح على الرابط: www.gccaao.org تاريخ الاطلاع 25-03-2021.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 01: قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان

اسم ولقب الاستاذ	الدرجة العلمية	الامضاء
مصعب دعاس	أستاذ محاضر-ب-	
بورحلة مدجباية	أستاذ محاضر-ب-	
عمر فرحي عمار	استاذ محاضر-ب-	
حسكير بسام	أستاذ محاضر-ب-	
مدوري ملجة	استاذ محاضر-ب-	

الملحق رقم 02: قائمة الاستبيان

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي –تبسة–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم المالية والمحاسبة

استمارة استبيان

تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر دراسة استقصائية للأكاديميين والمهنيين

من اعداد الطالبتان:

- أميرة بوخشم
- هدى سايغي

تحت اشراف الدكتور:

- رفيق يوسفي

سيدي، سيدتي تحية خالصة وبعد:

يسرنا أن نضع بين أيديكم استمارة الاستبيان، في إطار التحضير لإعداد مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص مالية المؤسسة بجامعة العربي التبسي تبسة، نهدف من خلاله الى معرفة آرائكم حول موضوع "تحديات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر، دراسة استقصائية للأكاديميين والمهنيين علما أن هذا الاستبيان يستخدم لغرض البحث العلمي وستحظى إجابتكم بكامل السرية.

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) في خانة الإجابة التي تراها مناسبة.

تقبلوا منا فائق الشكر، الاحترام والتقدير على تعاونكم.

السنة الجامعية:

2021/2020

مفاهيم أساسية:

القياس المحاسبي : هو تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمجموعة ما الى قيم عديدة، واستخدام هذه القيمة بطريقه معينه تجعل هذه العمليات أو الاحداث مناسبة حين معالجتها وجمعها .

التكلفة التاريخية: هي المبلغ النقدي الذي يدفع للحصول على الأصل أو ما يعادله بالقيمة العادلة للأصل المقابل في تاريخ الحصول عليه.

القيمة العادلة : هي الثمن أو السعر الذي اتفق الطرفان(البائع والمشتري) على تبادل المعاملة به سواء كانت المعاملة شراء أصل التزام ما، على ان يتمتع الطرفان بكامل الحرية والرغبة بالتعامل وأن القيمة العادلة لا تقوم على صفقات اجبارية أو عملية بيع اضطرارية .

أولا : المعلومات الشخصية والوظيفية :

يرجى وضع علامة (×) امام الاجابة المناسبة :

1-الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

2-المستوى التعليمي:

ليسانس ☐ ماستر ☐

دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

3- المستوى الوظيفي:

مهني ☐ أكاديمي ☐

4-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 الى 10 سنوات ☐

أكثر من 10 سنوات ☐

ثانيا :محاور الدراسة :

المحور الأول :التقييم وفق القسمة العادلة .

الرقم	العبـــــــــــــارات	الاجابـــــــــــــــة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
-	**التقييم وفق التكلفة التاريخية**					
1	لا يوفر مبدأ التكلفة التاريخية الموضوعية في القياس					
2	لا تأخذ التكلفة التاريخية في الحسبان القيمة الحقيقية للتدفقات النقدية .					
3	تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل .					
4	تعطي التكلفة التاريخية معلومة مالية أكثر موثوقية مقارنة بالقيمة العادلة .					
5	تتيح التكلفة التاريخية امكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر					
-	**التقييم وفق التكلفة التاريخية المعدلة**					
6	تركز التكلفة التاريخية المعدلة على اعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية					
7	تسهل التكلفة التاريخية المعدلة عملية المقارنة بين المؤسسات التي حصلت على أصولها في فترات زمنية معينة					

8	تقدم التكلفة التاريخية المعدلة معدلات العائد على الاستثمار أكثر صدقا					
9	تقيس التكلفة التاريخية المعدلة أرباح وخسائر القوة الشرائية					
10	تساهم التكلفة التاريخية المعدلة في تقييم أداء الادارة وقدرتها على اتخاذ القرارات المناسبة					
-	**التقييم وفق القيمة العادلة**					
> 11	تعزز القيمة العادلة من الشفافية والافصاح للمعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.					
12	تساعد القيمة في زيادة القابلية لمقارنة المعلومات المالية بين الدورات في المؤسسة .					
13	يوفر استخدام القيمة العادلة معلومات مالية محاسبية ذات جودة عالية.					
14	استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار بالمؤسسة.					
15	يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبوئية للمعلومات المالية .					
16	تعتبر القيمة العادلة أسلوب بديل للتقييم ظهر بسبب الانتقادات التي وجهت للتكلفة التاريخية.					

المحور الثاني : تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية :

الرقم	العبـــــــــــــارات	الاجابـــــــــة				
		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	لا توجد معلومات كافية تساعد على التقييم وفق القيمة العادلة					
2	تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي، لأن هناك تحفظ من طرف الادارة الجبائية					
3	تعتبر البيئة الجزائرية غير مناسبة لتطبيق القيمة العادلة نظرا لعدم وجود سوق نشط					
4	تعتبر قلة البرامج التدريبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة					
5	يوجد غموض و اختلاف واسع عند قياس القيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق نشط					
6	يعتبر عدم التحكم في المفاهيم المحاسبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة					
7	يعتبر عدم وجود خبراء مؤهلين لاستعمال القيمة العادلة سببا في عرقلة تطبيقها					
8	صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع الى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية					

9	رسوخ مبدأ التكلفة التاريخية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وصعوبة استبداله بمبدأ جديد					
10	صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة					
11	يعتبر ركود بورصة الجزائر من أكبر معوقات استخدام وتطبيق نموذج القيمة العادلة					
12	لا تساعد القيمة العادلة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأدوات المالية التي يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها					
13	يؤدي تطبيق نموذج القيمة العادلة الى ارتفاع كلفة ووقت التقييم					
14	عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية					
15	يوجد غياب لبعض النصوص حول كيفية تطبيق محاسبة القيمة العادلة					

الملحق رقم 03: مخرجات برامج الحزمة الإحصائية

البيانات الشخصية

الجنس

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	21	53,8	53,8	53,8
	أنثى	18	46,2	46,2	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

المستوى_التعليمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	10	25,6	25,6	25,6
	ماستر	13	33,3	33,3	59,0
	دكتوراه	12	30,8	30,8	89,7
	شهادات اخرى	4	10,3	10,3	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

المستوى_الوظيفي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مهني	15	38,5	38,5	38,5
	أكاديمي	24	61,5	61,5	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

الخبرة_المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 05 سنوات	6	15,4	15,4	15,4
	من 05 إلى 10سنوات	19	48,7	48,7	64,1
	أكثر من 10 سنة	14	35,9	35,9	100,0
	Total	39	100,0	100,0	

معامل ألفا كرونباخ الاجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,944	31

معامل الفا كرونباخ لإجمالي المحور الأول: التقييم وفق القيمة العادلة

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,878	16

معامل الفا كرونباخ لإجمالي المحور الثاني: تحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	39	100,0
	Exclus[a]	0	,0
	Total	39	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,921	15

ثبات الدراسة المحور الأول مع الإجمالي

Corrélations pour échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	الإجمالي & المحور_الأول	39	,949	,000

ثبات الدراسة المحور الأول مع الإجمالي

Corrélations pour échantillons appariés

		N	Corrélation	Sig.
Paire 1	الإجمالي & امحور_الثاني	39	,958	,000

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاستبيان

المحور الأول: التقييم وفق القيمة العادلة

البعد الأول

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
لا يوفر مبدأ التكلفة التاريخية الموضوعية في القياس	39	2,87	1,341
لا تأخذ التكلفة التاريخية في الحسبان القيمة الحقيقية للتدفقات النقدية	39	2,97	1,405
تمثل التكلفة التاريخية القيمة الحقيقية وقت الحصول على الأصل	39	3,79	,923
تعطي التكلفة التاريخية معلومة مالية أكثر موثوقية مقارنة بالقيمة العادلة	39	3,15	1,204
تتيح التكلفة التاريخية إمكانية التحقق من صحة ودقة البيانات التاريخية المثبتة في الدفاتر	39	3,87	,894
N valide (listwise)	39		

البعد الثاني

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تركز التكلفة التاريخية المعدلة على إعادة تقييم وحدة النقد على أساس القوة الشرائية	39	3,64	1,013
تسهل التكلفة التاريخية المعدلة عملية المقارنة بين المؤسسات التي حصلت على أصولها في فترات زمنية معينة	39	3,62	1,042
تقدم التكلفة التاريخية المعدلة معدلات العائد على الاستثمار أكثر صدقا	39	3,59	1,069
تقيس التكلفة التاريخية المعدلة أرباح وخسائر القوة الشرائية	39	3,49	,997
تساهم التكلفة التاريخية المعدلة في تقييم أداء الإدارة وقدرتها على اتخاذ القرارات المناسبة	39	3,82	,997
N valide (listwise)	39		

البعد الثالث

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
تعزز القيمة العادلة من الشفافية والإفصاح للمعلومات المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية.	39	2,51	1,275
تساعد القيمة في زيادة القابلية لمقارنة المعلومات المالية بين الدورات في المؤسسة	39	2,62	1,067
يوفر استخدام القيمة العادلة معلومات مالية محاسبية ذات جودة عالية	39	1,64	1,038
استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة لاتخاذ القرار بالمؤسسة	39	2,77	1,087
يساهم نموذج القيمة العادلة في زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المالية	39	1,72	1,099
تعتبر القيمة العادلة أسلوب بديل للتقييم ظهر بسبب الانتقادات التي وجهت للتكلفة التاريخية	39	2,59	1,044
N valide (listwise)	39		

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للمحور الثاني

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
لا توجد معلومات كافية تساعد على التقييم وفق القيمة العادلة	39	3,41	1,019
تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي، لأن هناك تحفظ من طرف الإدارة الجبائية	39	3,54	,996
تعتبر البيئة الجزائرية غير مناسبة لتطبيق القيمة العادلة نظرا لعدم وجود سوق نشط	39	3,54	1,120
تعتبر قلة البرامج التدريبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة	39	3,79	1,174
يوجد غموض و اختلاف واسع عند قياس القيمة العادلة بالاعتماد على خبراء التقييم دون سوق نشط	39	3,79	1,128
يعتبر عدم التحكم في المفاهيم المحاسبية من بين العوائق التي تحد من تطبيق القيمة العادلة	39	3,87	1,151
يعتبر عدم وجود خبراء مؤهلين لاستعمال القيمة العادلة سببا في عرقلة تطبيقها	39	3,72	1,276
صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع الى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	39	3,74	1,117
رسوخ مبدأ التكلفة التاريخية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وصعوبة استبداله بمبدأ جديد	39	3,56	1,188
صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة	39	3,77	1,063
يعتبر ركود بورصة الجزائر من أكبر معوقات استخدام وتطبيق نموذج القيمة العادلة	39	3,85	1,065
لا تساعد القيمة العادلة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للأدوات المالية التي يتم الاحتفاظ بها حتى تاريخ استحقاقها	39	3,44	1,165
يؤدي تطبيق نموذج القيمة العادلة الى ارتفاع كلفة ووقت التقييم	39	3,38	1,042
عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية	39	3,44	,995
يوجد غياب لبعض النصوص حول كيفية تطبيق محاسبة القيمة العادلة	39	3,74	1,117
N valide (listwise)	39		

اجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاسبيان

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
الإجمالي	39	3,5889	,67506
N valide (listwise)	39		

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية للمحاور والأبعاد

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
المحور_الأول	39	3,5417	,65446
امحور_الثاني	39	3,6393	,76452
البعد_الأول	39	3,3333	,76686
البعد_الثاني	39	3,6308	,78074
البعد_الثالث	39	3,6410	,89797
N valide (listwise)	39		

اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		المحور_الأول	امحور_الثاني	الإجمالي
Paramètres normaux[a,b]	N	39	39	39
	Moyenne	3,5417	3,6393	3,5889
	Ecart-type	,65446	,76452	,67506
Différences les plus extrêmes	Absolue	,209	,173	,175
	Positive	,165	,088	,143
	Négative	-,209	-,173	-,175
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,307	1,080	1,095
Signification asymptotique (bilatérale)		,066	,194	,182

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نتائج اختبار الفرضيات

– الفرضية الرئيسية

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المحور_الأول[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : المحور_الثاني

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variation de R-deux	Variation de F	ddl1	ddl2	Sig. Variation de F
1	,819[a]	,671	,662	,44422	,671	75,555	1	37	,000

a. Valeurs prédites : (constantes), المحور_الأول

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	14,909	1	14,909	75,555	,000[b]
	Résidu	7,301	37	,197		
	Total	22,211	38			

a. Variable dépendante : المحور_الثاني

b. Valeurs prédites : (constantes), المحور_الأول

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	,250	,396		,630	,533
	المحور_الأول	,957	,110	,819	8,692	,000

a. Variable dépendante : المحور_الثاني

الاختبار المتعدد للفرضيات الفرعية

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,011	,402		2,513	,016
	البعد_الثاني	,724	,108	,739	6,676	,000
2	(Constante)	,509	,402		1,265	,214
	البعد_الثاني	,536	,117	,547	4,593	,000
	البعد_الأول	,355	,119	,356	2,991	,005
3	(Constante)	,137	,401		,341	,735
	البعد_الثاني	,286	,146	,292	1,958	,058
	البعد_الأول	,435	,115	,436	3,788	,001
	البعد_الثالث	,279	,109	,327	2,563	,015

a. Variable dépendante : امحور_الثاني

Corrélations

		امحور_الثاني	البعد_الأول	البعد_الثاني	البعد_الثالث
Corrélation de Pearson	امحور_الثاني	1,000	,651	,739	,594
	البعد_الأول	,651	1,000	,538	,176
	البعد_الثاني	,739	,538	1,000	,649
	البعد_الثالث	,594	,176	,649	1,000
Sig. (unilatérale)	امحور_الثاني	.	,000	,000	,000
	البعد_الأول	,000	.	,000	,142
	البعد_الثاني	,000	,000	.	,000
	البعد_الثالث	,000	,142	,000	.
N	امحور_الثاني	39	39	39	39
	البعد_الأول	39	39	39	39
	البعد_الثاني	39	39	39	39
	البعد_الثالث	39	39	39	39

الفرضية الرئيسة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
البعد_الأول	39	3,3333	,76686	,12280

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
البعد_الأول	2,715	38	,010	,33333	,0847	,5819

معامل Anova لمتغيرات البيانات الشخصية

ANOVA à 1 facteur

		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
الجنس	Inter-groupes	4,359	19	,229	,817	,668
	Intra-groupes	5,333	19	,281		
	Total	9,692	38			
المستوى_التعليمي	Inter-groupes	14,019	19	,738	,655	,818
	Intra-groupes	21,417	19	1,127		
	Total	35,436	38			
المستوى_الوظيفي	Inter-groupes	5,897	19	,310	1,769	,111
	Intra-groupes	3,333	19	,175		
	Total	9,231	38			
الخبرة_المهنية	Inter-groupes	15,692	19	,826	5,885	,000
	Intra-groupes	2,667	19	,140		
	Total	18,359	38			

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي – تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

الرقم : ق.ع.م.م/ك.ع.ا.ع.ت.ع.ت/ج.ت/2021

اتفاقية التـــــربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي – تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة :

مع مؤسسة : إدارية .....

مقرها في: تبسة .....

ممثلة من طرف : .....

الرتبة : .....

هذه الاتفاقية الى تنظيم تربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

1 - بوحشيش أميرة .....

2- سايغي هدى .....

3- .....

4- .....

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الاولى :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين : .....

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة : المالية والمحاسبة .....

الفترة من : 2021/05/31 الى : 2021/05/20 .....

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو اكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون على استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع الموظفين في وجباته المحددة في النظام الداخلي و علية يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسي مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

حرر بتبسة: 21/05/04

ممثل المؤسسة

الرئيس المدير العام
بولقشر يزيد

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة العربي التبسي – تبسة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
قسم علوم المالية و المحاسبة

الرقم : ...ق ع م م/ك ع ا ع ت ع ت/ج ت/2021

اتفاقية التـــــربص

المادة الاولى :

هذه الاتفاقية تضبط علاقات جامعة العربي التبسي – تبسة ممثلة من طرف رئيس قسم علوم المالية والمحاسبة

مع مؤسسة : تحطال

مقرها في: طريق بكارية

ممثلة من طرف :

الرتبة :

م هذه الاتفاقية الى تنظيم التربص تطبيقي للطلبة الاتية أسماؤهم :

1 - بوخشم أميرة

2- سايفي هدى

3-

4-

و ذلك طبقا للمرسوم رقم : 88-90 المؤرخ في 03 ماي 1988 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1980

المادة الاولى :

يهدف هذا التربص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم و المطابقة للبرامج و المخططات التعليمية في تخصص الطلبة المعنيين :

المادة الثالثة :

التربص التطبيقي يجرى في مصلحة : دائرة المالية والمحاسبة

الفترة من : 2021/05/15 الى : 2021/05/31

المادة الرابعة :

برنامج التربص المعد من طرف القسم مراقب عند تنفيذ من طرف جامعة تبسة و المؤسسة المعنية .

المادة الخامسة :

و على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتـ ـن عون أو اكثر يكلف بمتابعة تنفيذ التربص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون ايضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج و كل غياب للمتربص ينبغي ان يكون عن استمارة السيرة الذاتية من طرف الكلية .

المادة السادسة:

خلال التربص التطبيقي و المحدد بثلاثين يوما يتبع المتربص مجموع المراقبين في وجهاته المحددة في النظام الداخلي و عليه يحسب على المؤسسة ان توضح للطلبة عند وصولهم لاماكن تربصهم مجموع التدابير المتخذة بالنظام الداخلي في مجال الامن و النظافة و تبين لم الخطاء الممكنة .

المادة السابعة :

في حالة الاخلاء بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في إنهاء تربص الطالب بعد إعلان القسم رسالة مسجلة و مؤمنة الوصول.

المادة الثامنة :

تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية المتربص ضد مخاطر حوادث العمل و تسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة و الأمن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التربص.

المادة التاسعة :

في حالة حادث ما على المتربصين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تلجأ إلى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة على القسم.

المادة العاشرة :

تتحمل المؤسسة التكليف بالطلبة في حدود إمكانية و حسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجوب و إلا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، المسكن ، المطعم.

2021/05/04

جرى تحريره ب...

جامعة العربي التبسي - تبسة
كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير
نائب عميد الكلية المكلف بالدراسات و المسائل المرتبطة بالتأهيل
أ. زمال فيصل

ممثل المؤسسة

LEZGHED El Hadi
Directeur
du District Com
Tébessa

BRAVE
District
TEBESSA
Commerce

ملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على التحديات والصعوبات التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية خاصة في ظل التوجه العالمي نحو الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية ومدى إمكانية تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة المستحدث بعد اعتماد النظام المحاسبي المالي بداية من شهر جانفي لسنة 2010 وهذا من خلال استعراض مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.

وقد تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة وزعت بمقدار (39) استبانة على عينة الدراسة بكل من مؤسسة الإسمنت –تبسة–، مؤسسة نفطال–تبسة– وأساتذة قسم المالية والمحاسبة بجامعة تبسة وعينة من محافظي الحسابات.

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: عدم الالتزام بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 قياس القيمة العادلة من قبل المؤسسات الجزائرية، إن استخدام القيمة العادلة يتطلب توفر شروط معينة وتهيئة الظروف الملائمة بالإضافة إلى غياب أسواق مالية نشطة في الجزائر، وهذا ما يبين أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا توفر بيئة ملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة في الوقت الراهن.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة، المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، النظام المحاسبي المالي.

Summary:

The study aims to identify the challenges and difficulties surrounding the application of fair value in the Algerian accounting environment, especially in light of the global trend towards compliance with international accounting standards and the extent to which the fair value accounting model can be applied after the adoption of the financial accounting system starting from January of 2010 and this by reviewing the concept of Fair value as a basis for accounting measurement.

The descriptive analytical approach was followed in this study, and to achieve the objectives of the study, a questionnaire was designed and distributed in the amount of (39) questionnaires to the study sample in each of the Cement Corporation - Tebessa -, the Naftal Foundation - Tebessa - and the professors of the Department of Finance and Accounting at the University of Tebessa and a sample of account keepers.

The study reached a set of results, the most important of which are: Non-compliance with International Financial Reporting Standard No. 13 Measurement of fair value by Algerian institutions, the use of fair value requires the availability of certain conditions and the creation of appropriate conditions in addition to the absence of active financial markets in Algeria, and this shows that the environment Algerian accounting does not provide an appropriate environment for the application of the fair value model at the present time.

Keywords: fair value, international accounting standards (IAS), financial accounting system.