



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراء الطور الثالث

في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة ومالية

بعنوان:

**متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة
العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية
Requirements For Implementing IFRS 13
Fair Value Measurement in The Algerian
Accounting Environment
A Field Study**

من إعداد الطالب: وليد جعلالي إشراف الأستاذ الدكتور: يونس زين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 07 ماي 2023 أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
محمد فيصل مايدة	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
يونس زين	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحناً
صالح حميداتو	أستاذ محاضراً	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحناً
زوبير عياش	أستاذ	جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي	ممتحناً
مصباح عماد الدين	أستاذ محاضراً	جامعة عباس لغرور خنشلة	ممتحناً

السنة الجامعية: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الدكتوراء الطور الثالث

في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة ومالية

بعنوان:

**متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة
العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية
Requirements For Implementing IFRS 13
Fair Value Measurement in The Algerian
Accounting Environment
A Field Study**

من إعداد الطالب: وليد جعلالي إشراف الأستاذ الدكتور: يونس زين

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ 07 ماي 2023 أمام لجنة المناقشة المكونة من السادة:

الإسم واللقب	الرتبة العلمية	المؤسسة	الصفة
محمد فيصل مايدة	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	رئيساً
يونس زين	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	مشرفاً ومقرراً
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحناً
صالح حميداتو	أستاذ محاضراً	جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي	ممتحناً
زوبير عياش	أستاذ	جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي	ممتحناً
مصباح عماد الدين	أستاذ محاضراً	جامعة عباس لغرور خنشلة	ممتحناً

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الإهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى التي حملتني في بطنها وهنأ على وهن، من
كان دعاؤها سر نجاحي وتوفيقي، إلى والدتي العزيزة حفظها الله ورعاها.

إلى والدي وسبب وجودي في هذه الحياة، رحمه الله تعالى وجعل مثواه الجنة.

إلى إخوتي وسندي في الحياة، عثمان، جهيدة، عادل، هشام، خولة، سلمى.

إلى زوجتي ورفيقة دربي وأم أولادي

إلى أبنائي وقرة عيني

سيرين، ضحى، ماهر.

إلى جميع العائلة والأصدقاء والأحباب.

وليد...

شكر وتقدير

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

بعد شكر الله عز وجل على فضله وتوفيقه لإنجاز هذا العمل أتقدم بجزيل الشكر إلى المشرف على هذا العمل البروفيسور زين يونس الذي كان لي خير معين ولم يبخل علي بنصائحه وتوجيهاته طوال هذه الفترة التي أنجز فيها البحث.

كما أتقدم بالشكر لأخي وصديقي عدلاني جوال على كل مجهوداته وعلى كل لحظة قضيناها مع بعض طوال هذه المدة.

كما أشكر جميع أساتذة وطلبة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي وأخص بالذكر قسم العلوم المالية والمحاسبة وإلى جميع الإداريين وكل من له فضل علينا من قريب أو من بعيد.

ملخص الدراسة

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال البحث في مدى توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تم تصنيف هذه المتطلبات ضمن أربعة مجالات تتمثل في المجال المحاسبي والتقني، المجال الإقتصادي، المجال القانوني، والمجال الاجتماعي والثقافي، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم إستبيان لجمع البيانات وزع على عينة مكونة من 141 فردا من مهنيي المحاسبة وإطارات المؤسسات الإقتصادية في ميدان المحاسبة والمالية، وقد تم تحليل البيانات التي تم الحصول عليها باستخدام الإحصاء الوصفي، إختبار T. Test للعينة الواحدة وإختبار تحليل التباين البسيط باتجاه واحد One Way ANOVA عند مستوى المعنوية 5%. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنه بالرغم من توفر بعض المتطلبات الإجتماعية والثقافية إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر عموما على المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13، حيث تشير النتائج إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية تعاني من نقص في عدة جوانب مهمة كغياب سوق مالية نشطة، عدم تحديث القانون الجبائي والتجاري للتماشي مع المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى وجود قوانين نظام محاسبي مالي ثابتة وغير سلسة مما زاد في فجوة الاختلاف وضعف تحقيق التقارب المطلوب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS في مجال القياس المحاسبي، وأوصت الدراسة بضرورة القيام بتطوير الهياكل والأساليب التي تساعد على تطبيق قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 من طرف الهيئات المحاسبية وخبراء التقييم، وضرورة تحديث المنظومة القانونية لاسيما القانون التجاري، القانون الجبائي والقوانين المؤطرة للنظام المحاسبي المالي SCF بما يتماشى مع التغيرات المتسارعة في البيئة المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاحية: قياس القيمة العادلة، المعيار الدولي IFRS 13، البيئة المحاسبية الجزائرية، القياس المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، متطلبات تطبيق IFRS 13.

Abstract

The objective of this study is to highlight the requirements for implementing the fair value standard, IFRS 13, by examining their availability in the Algerian accounting environment. These requirements are classified into four areas: the accounting and technical field, the economic field, the legal field, and the social and cultural field. To achieve the study's objectives, a questionnaire was designed to collect data and distributed to a sample consisting of 141 professionals in accounting and financial institutions. The data obtained were analyzed using descriptive statistics, one-sample t-test, and one-way analysis of variance (ANOVA) at a significance level of 5%. The study's results indicate that despite the availability of some social and cultural requirements, the Algerian accounting environment generally lacks the necessary requirements for implementing the fair value standard, IFRS 13. The results suggest that the Algerian accounting environment faces several important aspects, such as the absence of an active financial market, outdated tax and commercial laws to align with international accounting standards, and the presence of rigid and inconsistent financial accounting regulations. These factors contribute to the gap and weakness in achieving the desired convergence with international financial reporting standards (IFRS) in the field of accounting measurement. The study recommends the development of structures and methods to facilitate the application of fair value measurement according to the IFRS 13 standard by accounting bodies and valuation experts. It also emphasizes the need to update the legal framework, particularly commercial law, tax law, and laws governing the financial accounting system (SCF), in line with the fast changes in the international accounting environment.

Keywords: Fair Value measurement, international standard IFRS 13, Algerian accounting environment, accounting measurement, financial accounting system, IFRS 13 requirements.

Résumé

Cette étude vise à mettre en évidence les exigences nécessaires pour l'application de la norme de juste valeur IFRS 13, en examinant leur disponibilité dans l'environnement comptable algérien, et pour atteindre les objectifs de l'étude, un questionnaire a été conçu pour collecter les données, et il a été distribué à un échantillon de 141 individus issus de professionnels comptables et de cadres d'entreprises économiques dans le domaine de la comptabilité et de la finance. Les données obtenues ont été analysées à l'aide des statistiques descriptives, du One Sample T-Test et du test One Way ANOVA, avec un niveau de signification de 5 %. Les résultats de l'étude ont conclu que malgré la disponibilité de certaines exigences sociales et culturelles, l'environnement comptable algérien ne répond généralement pas aux exigences nécessaires à la mise en œuvre de la norme IFRS 13 relative à la juste valeur, car les résultats indiquent que l'environnement comptable algérien souffre d'une déficience dans plusieurs aspects importants tels que l'absence d'un marché financier actif, l'absence de mise à jour du droit fiscal et commercial pour se conformer aux normes comptables internationales, en plus de l'existence de lois sur le système de comptabilité financière qui sont fixes et non flexibles, ce qui a amplifié la différence et la faiblesse de la réalisation d'une convergence requise avec les normes internationales d'information financière (IFRS) dans le domaine de l'évaluation comptable. L'étude a recommandé la nécessité de développer des structures et des méthodes permettant d'appliquer l'évaluation à la juste valeur selon la norme IFRS 13 par les organismes comptables et les experts de l'évaluation, et la nécessité d'actualiser le système juridique, notamment le droit commercial, le droit fiscal et les lois encadrant le système de comptabilité financière SCF, en fonction de l'évolution rapide de l'environnement comptable international.

Mots Clé : mesure de La Juste Valeur, norme internationale IFRS 13, environnement Comptable Algérien, mesure comptable, système comptable financier, exigences de la norme IFRS 13.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وتقدير
	ملخص
I-V	قائمة المحتويات
VII-VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال البيانية
XII	قائمة الاختصارات والرموز
XIV	قائمة الملاحق
	المقدمة العامة
أ	مقدمة
ب	الإشكالية
ب	الأسئلة الفرعية
ب	فرضيات الدراسة
ث	مبررات إختيار الموضوع
ث	أهمية الدراسة
ث	أهداف الدراسة
ج	منهج وأدوات الدراسة
ج	حدود الدراسة
ح	صعوبات البحث
ح	هيكل الدراسة
	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
2	تمهيد
3	المبحث الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية
3	المطلب الأول: مراحل وتطور النظام المحاسبي في الجزائر
3	أولا: مرحلة الإستمرار بالمخطط العام الفرنسي PCG
4	ثانيا: صدور المخطط الوطني المحاسبي PCN

4	ثالثا: النظام المحاسبي المالي SCF
8	المطلب الثاني: القياس والتقييم في النظام المحاسبي المالي
8	أولا: مشكل التضخم في الإقتصاد الجزائري
9	ثانيا: مبدأ التكلفة التاريخية
9	ثالثا: القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي
10	رابعا: قواعد إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي SCF
11	خامسا: بعض العناصر التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة وفق SCF ومتوافقة مع IAS
12	سادسا: القياس وفق القيمة العادلة في النظام الجبائي الجزائري
14	المطلب الثالث: مهنة المحاسبة
15	أولا: شروط ممارسة مهن المحاسبة
15	ثانيا: المهام الموكلة لكل فئة مهنية من فئات المحاسبة
16	ثالثا: التنظيمات المهنية المشرفة على المحاسبة
18	رابعا: دور مهنة المحاسبة في ظل التوحيد المحاسبي
20	المبحث الثاني: المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة
20	المطلب الأول: مفهوم المعيار IFRS 13 ومجالات تطبيقه
20	أولا: تاريخ نشأة المعيار IFRS 13
22	ثانيا: الهدف من إصدار المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة
22	ثالثا: تعريف المعيار IFRS 13
24	رابعا: نطاق تطبيق المعيار IFRS 13
25	المطلب الثاني: مداخل قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13
25	أولا: قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية
26	ثانيا: قياس القيمة العادلة على الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان
27	ثالثا: تقنيات التقييم
28	رابعا: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة
32	المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح وفق المعيار IFRS 13
33	أولا: الهدف من إفصاحات قياس القيمة العادلة
33	ثانيا: متطلبات الإفصاح المرتبطة بالأصول والإلتزامات المقاسة وغير المقاسة بالقيمة العادلة
35	ثالثا: أهم التحديثات التي طرأت على تطبيق المعيار IFRS 13

36	المبحث الثالث: متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13
36	المطلب الأول: المتطلبات المحاسبية والتقنية
36	أولاً: إلزامية الإفصاح عن البيانات المالية
38	ثانياً: مهنة خبراء التقييم
39	ثالثاً: دور الهيئات المحاسبية في تطبيق المعيار IFRS 13
39	رابعاً: الأنظمة المحاسبية والتقارب الدولي
41	المطلب الثاني: المتطلبات الإقتصادية
41	أولاً: مستويات السوق (التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)
42	ثانياً: بيئة السوق
43	المطلب الثالث: المتطلبات القانونية
43	أولاً: الحماية القانونية للمستثمرين
44	ثانياً: البيئة السياسية
45	ثالثاً: النظام الضريبي
45	المطلب الرابع: المتطلبات الإجتماعية والثقافية
46	أولاً: اللغة والترجمة
47	ثانياً: متطلبات المعيار في البيئة الدينية الإسلامية
48	ثالثاً: المؤسسات الأكاديمية والعلمية
50	خاتمة الفصل الأول
	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
52	تمهيد
53	المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة
53	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية
68	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الإنجليزية
78	المبحث الثاني: مراجعة ومناقشة الدراسات السابقة
79	المطلب الأول: تلخيص وترتيب الدراسات السابقة
86	المطلب الثاني: أوجه التشابه والإختلاف وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
86	أولاً: أوجه التشابه والإختلاف
88	ثانياً: تحديد الفجوة البحثية للدراسة

89	خاتمة الفصل الثاني
	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
91	تمهيد
92	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
92	المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
92	أولاً: هدف الدراسة الميدانية
92	ثانياً: منهجية الدراسة الميدانية
93	ثالثاً: مجتمع وعينة الدراسة
93	رابعاً: خصائص عينة الدراسة
98	خامساً: مقياس الإستبانة
99	المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة
99	أولاً: الأساليب الإحصائية
100	ثانياً: إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة
106	المبحث الثاني: عرض البيانات وتحليل النتائج وإختبار الفرضيات
106	المطلب الأول: عرض البيانات وتحليل النتائج
106	أولاً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول
110	ثانياً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني
113	ثالثاً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث
116	رابعاً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الرابع
119	خامساً: التحليل الوصفي لجميع فقرات الإستبيان
119	المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام T Test
119	أولاً: تحديد نوع الإختبار الإحصائي
120	ثانياً: إختبار الفرضيات لجميع المحاور وللاستبيان ككل
125	المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام One-Way ANOVA
125	أولاً: تحديد مجتمعات الدراسة
125	ثانياً: إتخاذ القرار الإحصائي
126	ثالثاً: إختبار الفرضيات وتحليل التباين بين المجموعات
132	خاتمة الفصل الثالث

	الخاتمة العامة
134	أولاً: خاتمة
134	ثانياً: نتائج إختبار الفرضيات
135	ثالثاً: نتائج الدراسة
137	رابعاً: التوصيات
138	خامساً: آفاق الدراسة
	قائمة المراجع
140	أولاً: باللغة العربية
144	ثانياً: باللغة الأجنبية
150	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1.1)	العناصر المقاسة بالقيمة العادلة وما يقابلها من معايير دولية IAS	11
(2.1)	تاريخ صدور المعيار الدولي IFRS 13	21
(3.1)	قياس القيمة العادلة في نطاق المعيار IFRS 13	25
(4.1)	ملخص الإفصاح عن قياس القيمة العادلة	34
(1.2)	تلخيص وترتيب الدراسات السابقة	86-79
(1.3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية	93
(2.3)	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	94
(3.3)	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	95
(4.3)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	97
(5.3)	مقياس ليكارت الخماسي (Likert-Scale)	98
(6.3)	المتوسطات الحسابية وفق مقياس ليكارت الخماسي	98
(7.3)	درجات الثبات	101
(8.3)	معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الإستبانة لجميع المحاور	101
(9.3)	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول	102
(10.3)	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني	103
(11.3)	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث	104
(12.3)	صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع	105
(13.3)	التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الأول	107
(14.3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الأول	108
(15.3)	التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الثاني	110
(16.3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الثاني	111
(17.3)	التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الثالث	113
(18.3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الثالث	114
(19.3)	التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الرابع	116
(20.3)	الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الرابع	117

119	الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للإستبيان	(21.3)
121	نتائج الإختبار T للفرضية الأولى	(22.3)
122	نتائج الإختبار T للفرضية الثانية	(23.3)
123	نتائج الإختبار T للفرضية الثالثة	(24.3)
123	نتائج الإختبار T للفرضية الرابعة	(25.3)
124	نتائج الإختبار T للفرضية الرئيسية الأولى	(26.3)
126	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الأولى	(27.3)
127	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الثانية	(28.3)
128	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الثالثة	(29.3)
129	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الرابعة	(30.3)
129	نتائج اختبار ANOVA للفرضية الرئيسية الثانية	(31.3)
130	نتائج اختبار تجانس التباين بين المجموعات	(32.3)
131	نتائج اختبار شيفي Scheffé	(33.3)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
5	تطور النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية	(1.1)
29	التسلسل الهرمي للقيمة العادلة	(2.1)
94	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية	(1.3)
95	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	(2.3)
96	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي	(3.3)
97	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	(4.3)
120	المنحنى البياني للاختبار من طرف واحد ($H_0: \mu \geq \mu_0$)	(5.3)
126	إختبار فيشر (F)	(6.3)

قائمة الاختصارات والرموز

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار	المصطلح باللغة الأجنبية
ANOVA	Analysis of Variance
ASJP	Algerian Scientific Journals Platform
CAPM	Capital Asset Pricing Model
CNC	Conseil National de La Comptabilité
CSC	Conseil Supérieur de La Comptabilité
CSTC	Conseil Supérieur de la Technique Comptable
DCF	Discounted cash-flow
EBITDA	Earnings Before Interest Taxes Depreciation and Amortization
FASB	Financial Accounting Standards Board
FVA	Fair Value
IASB	International Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IFIs	Islamic Financial Institutions
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
SCF	Système Comptable Financier
P/E	Price/Earnings
PCG	Plan Comptable Générale
PCN	Plan Comptable National
PNST	Portail National de Signalement des Thèses
SEC	Securities and Exchange Commission
SNDL	Système National de Documentation en Ligne
SPSS	Statistical Package for Social Sciences
UK FRAB	United Kingdom Financial Reporting Advisory Board
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles

فائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
150	قائمة محكمي الإبتيان	1
151	الإستارة الخاصة بالإبتيان	2
157	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25	3

المقدمة العامة

1. مقدمة

تحدث العولمة بسرعة مع زيادة التفاعلات الاقتصادية بين البلدان وبسبب التحولات الحديثة التي أثرت في جميع المجالات الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، وتعتبر المحاسبة من أهم المجالات المرتبطة بهذه التحولات كونها من أنظمة المعلومات المبنية على المعايير المحاسبية المقبولة عموماً، فقد أصبح تطوير المحاسبة وتوفير بيانات مالية ذات مصداقية مطلباً مهماً من قبل العديد من الكيانات في ظل تطور الأسواق المالية وأسواق رأس المال، لذلك فإن الحاجة إلى معايير دولية موحدة وعالية الجودة من شأنه أن يفي بهذا الهدف ويحقق التوافق المطلوب، وتحظى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS بقبول دولي واسع حيث يتم استخدامها في كثير من الدول حول العالم وتعتبر هي الأفضل للعمل كمجموعة واحدة من معايير المحاسبة العالمية.

ترغب معظم بلدان العالم في اتخاذ إجراءات سريعة تتعلق بقبول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال التحول من الأنظمة المحاسبية المحلية إلى المعايير الدولية، ولمواجهة هذا التحدي الجديد تحتاج الأنظمة المحاسبية لفهم ماهية هذه المعايير وكيفية تطبيقها عملياً، ومن بين هذه المعايير تم التركيز على القيمة العادلة بإصدار المعيار IFRS 13 وهو أحدث طرق التقييم في مجال القياس المحاسبي الذي يحدد ويتضمن إطاراً لقياس القيمة العادلة في معيار واحد ويفرض الإفصاحات حول قياسات القيمة العادلة وكان هذا المشروع جزءاً من أعمال التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB.

رغم أن المعيار الدولي IFRS 13 قد حظي بقبول واسع النطاق لكن لم تتبناه جميع البلدان، ففي الجزائر لا تزال المؤسسات الاقتصادية تعتمد على طريقة القياس المستند إلى مبدأ التكلفة التاريخية في إعداد وعرض بياناتها المالية. في الواقع، إن النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية يسمح للمؤسسات الاقتصادية بتطبيق القيمة العادلة والاستفادة من نظام مرجعي محاسبي موحد على المستوى الدولي، إلا أن هناك اختلافات في الممارسة من قبل الكيانات الجزائرية في تطبيق قواعد ومعايير التقييم الخاصة بالإطار المحاسبي الجزائري بشكل كافٍ أو حتى غير مطبقة تماماً على الرغم من كل الجهود المبذولة لتنفيذه. وعلى ضوء الممارسة الحالية فإن نصوص وأحكام النظام المحاسبي المالي الجزائري تظل ثابتة ولا تواكب التطورات الحديثة في مجال القياس، ونظراً للتغيرات السريعة التي تحدث في العالم كان على النظام المحاسبي المالي من خلال الإطار المفاهيمي مناقشة كيفية حل هذه المشكلات في المستقبل القريب من أجل الوصول إلى معايير محاسبية تواكب التطورات الاقتصادية.

يمكن أن تكون هذه المشكلات بشكل رئيسي بسبب اختلاف العوامل البيئية (الاقتصادية، السياسية، الثقافية والاجتماعية) التي يطبق فيها المعيار IFRS 13، وقد يكون فهم هذه العوامل مهماً في تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار وتطوير النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع المعايير الدولية في هذا

المجال وحسب الإقتضاء بما يتناسب مع البيئة المحاسبية الجزائرية، لقد أثبتت تجارب الباحثين والمعنيين بمهنة المحاسبة على تأثير العوامل البيئية في تطبيق القيمة العادلة.

2. إشكالية الدراسة

لا شك أن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 يقتضي توفر متطلبات محددة من أجل الحصول على قوائم مالية أكثر عدالة ومعلومات محاسبية أكثر ملاءمة ومصداقية بما يخدم المتعاملين الإقتصاديين ومستخدمي البيانات المالية، وقبل ذلك إحداث تقارب بين النظام المحاسبي المالي ومجلس معايير المحاسبة الدولية بما يخدم البيئة المحلية، من خلال القيام بجهود مشتركة ومستمرة تراعي العوامل البيئية المختلفة، وعليه فإن الإشكالية المطروحة في هذا السياق يمكن صياغتها من خلال التساؤل التالي:

"هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية IFRS 13 الخاص بقياس القيمة العادلة؟"

للإجابة على الإشكالية الرئيسية تم طرح الأسئلة الفرعية كما يلي:

- هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق المعيار IFRS 13 لقياس القيمة العادلة؟
- هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات الإقتصادية لتطبيق المعيار IFRS 13 لقياس القيمة العادلة؟
- هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات القانونية لتطبيق المعيار IFRS 13 لقياس القيمة العادلة؟
- هل تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على المتطلبات الإجتماعية والثقافية لتطبيق المعيار IFRS 13 لقياس القيمة العادلة؟
- هل يوجد تباين في البيئة المحاسبية الجزائرية حول توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 يعزى إلى المركز الوظيفي؟

3. فرضيات الدراسة

تم صياغة فرضيات الدراسة كما يلي:

أ. الفرضية الرئيسية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات اللازمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). (الفرضية العدمية: $H_0: \mu \geq \mu_0$)

وتحت الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات المحاسبية والتقنية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). (الفرضية العدمية: $H_0: \mu \geq \mu_0$)

- الفرضية الثانية:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). (الفرضية العدمية: $H_0: \mu \geq \mu_0$)

- الفرضية الثالثة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). (الفرضية العدمية: $H_0: \mu \geq \mu_0$)

- الفرضية الرابعة:

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإجتماعية والثقافية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). (الفرضية العدمية: $H_0: \mu \geq \mu_0$)

ب. الفرضية الرئيسية الثانية:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

وتحت الفرضية الرئيسية تتفرع الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

- الفرضية الثانية:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات الإقتصادية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

- الفرضية الثالثة:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات القانونية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

- الفرضية الرابعة:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات الإجتماعية والثقافية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

4. مبررات إختيار الموضوع

- هناك عدة دوافع جعلت الباحث يختار موضوع البحث وهي:
- يعتبر صدور معيار لقياس القيمة العادلة من المجالات الحديثة وارتباطه بالمحاسبة، مما يفتح المجال أمام الباحث لتقديم دراسة حول الموضوع؛
 - قلة الكتابات في هذا الجانب المهم من جوانب المحاسبة في البيئة العربية عامة وفي البيئة الجزائرية بصورة خاصة؛
 - تبني تطبيق المعيار الدولي لقياس القيمة العادلة IFRS 13 يستدعي البحث في المتطلبات التي يجب توفرها لتلائم البيئة المحلية وهي البيئة المحاسبية الجزائرية؛
 - محاولة البحث فيما هو جديد في مجال القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة؛
 - إرتباط الموضوع بتخصص المحاسبة والمالية.

5. أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة في النقاط التالية:

- تتناول أحد القضايا الحديثة والمعاصرة المتمثلة في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 - قياس القيمة العادلة- كأحدث أساليب القياس المحاسبي الذي يوصي به مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- أهمية موضوع IFRS 13 خلال السنوات الأخيرة حيث عرفت هذه السنوات انشغال الباحثين وأصحاب الإختصاص بالبحث والكتابة والتحليل لموضوع القيمة العادلة من منظور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13، وقامت العديد من هذه الدراسات بتحليل الآثار والفوائد المرجوة من تطبيق المعيار من عدة جوانب مختلفة ومراجعة إجراءات ما بعد التنفيذ والذي ساعد في وضوح موضوع هذه الدراسة، خاصة وأن المعيار أصبح ساري التنفيذ منذ فترة قريبة.
- زاد من أهمية الموضوع إهتمام النظام المحاسبي المالي بقضية القيمة العادلة أو ما يطلق عليها في النصوص القانونية بالقيمة الحقيقية أو القيمة السوقية من خلال الإطار التصوري، وتشجيع الكيانات الجزائرية على التوجه نحو هذا الأسلوب الجديد في عملية القياس.

6. أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- عرض أهم إصلاحات نظام المحاسبة في الجزائر منذ الإستقلال إلى غاية تبني النظام المحاسبي المالي الجديد SCF؛

- التعرف على واقع التقييم والقياس في النظام المحاسبي المالي؛
- دراسة المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة من خلال معرفة مداخل القياس، التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وأهم متطلبات التطبيق؛
- تسليط الضوء على الجوانب الرئيسية للبيئة المحاسبية الجزائرية ومدى حاجتها لتطبيق الأسلوب الجديد للقياس المحاسبي المتمثل في المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة؛
- إجراء دراسة ميدانية عن طريق تحليل آراء عينة الدراسة حول مدى استجابة البيئة محل الدراسة لمتطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة؛
- محاولة وضع إقتراحات تهدف إلى إصلاح النظام المحاسبي في مجال القياس والإرتقاء بالمحاسبة إلى مستوى أفضل يليق بالبيئة المحاسبية الجزائرية.

7. منهج وأدوات الدراسة

إستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري عند التعرض للمفاهيم المتعلقة بنظام المحاسبة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومفهوم إعادة التقييم، وكذلك عند التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بقياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13، واعتمد الباحث في جمع البيانات على مصادر باللغة العربية والفرنسية والإنجليزية من الكتب والمقالات العلمية والأبحاث المتخصصة والرسائل والأطروحات الجامعية، والمداخلات القيمة في الملتقيات العلمية الدولية والوطنية، ومختلف المواقع الإلكترونية وقواعد البيانات العالمية في شبكة الأنترنت.

وفي جانب الدراسة الميدانية اعتمد الباحث على تحليل الجانب النظري من أجل صياغة أسئلة الإستبيان وفق ما يقتضيه موضوع البحث، وتم جمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة وتوزيعها وتفرغها وتحليل المعلومات باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS V25 وفقا لإشكالية البحث الرئيسية والفرضيات المطروحة.

8. حدود الدراسة

تشمل حدود الدراسة مايلي:

أ. الحدود الزمانية

أجريت هذه الدراسة في الفترة الزمنية الممتدة من شهر ماي 2022 إلى غاية شهر أكتوبر 2022

ب. الحدود المكانية

أجريت هذه الدراسة في الجزائر، حيث قام الباحث بتحليل موضوع الأطروحة في مكاتب محافظي الحسابات وخبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين وفي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

9. صعوبات البحث

واجه هذا البحث صعوبات تتمثل في:

- نقص في الدراسات التي تطرقت بصفة مباشرة إلى المعيار الدولي IFRS 13 ، خاصة باللغة العربية.
- صعوبة الوصول إلى المراجع باللغة العربية لعدم توفر قواعد بيانات في المنصات العربية والتي تسهل على الباحث الولوج لتحميل الأبحاث والمقالات.
- التأثيرات السلبية التي تسببت بها جائحة كورونا (COVID 19) والتي طالت جميع نواحي الحياة بما فيها مفاصل البحث العلمي، خاصة الباحثين وطلبة الدكتوراء حيث وجدوا أنفسهم تحت أمر الواقع، وهو تقديم أولية البقاء على قيد الحياة على جميع الأولويات الأخرى بما فيها البحث العلمي، حيث أن الفترة الزمنية لإنجاز البحث تزامنت مع بداية الأزمة الصحية والتي ما زالت آثارها حتى اليوم.

10. هيكل الدراسة

إشتمل هيكل الدراسة على مقدمة عامة وثلاثة فصول وخاتمة عامة كما يلي:

- المقدمة العامة: تناولت الإطار المنهجي للدراسة.
- الفصل الأول: استعرض فيه الباحث الأدبيات النظرية للدراسة من خلال ثلاثة مباحث:
المبحث الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية، المبحث الثاني: المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة، المبحث الثالث: متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.
- الفصل الثاني: تناول الدراسات السابقة من خلال مبحثين:
المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة باللغة العربية، والدراسات السابقة باللغة الأجنبية، المبحث الثاني: مراجعة ومناقشة الدراسات السابقة، أوجه التشابه والاختلاف للدراسات السابقة مع الدراسة الحالية.
- الفصل الثالث: يتناول الدراسة الميدانية والذي تم تقسيمه إلى مبحثين:
المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية. المبحث الثاني: عرض البيانات وتحليل النتائج واختبار الفرضيات.
- الخاتمة العامة: وتحتوي على نتائج اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة وأهم التوصيات والآفاق.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة

تمهيد

مع تزايد حجم الأعمال والإتجاه المتسارع نحو العولمة والانفتاح الإقتصادي تتأثر مهنة المحاسبة في بعض مبادئها التي تقوم عليها، ومنها الجانب المهم من جوانب المحاسبة المتعلق بالقياس المحاسبي والجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي SCF تسمح بإعادة التقييم وفق القيمة العادلة في عرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية، إلا أن القياس وفق أسلوب التكلفة التاريخية هو الواقع في تركيبة ونشاطات مختلف الكيانات الإقتصادية، لذلك من الواضح أن هناك صعوبة في فهم أو تطبيق أسلوب القياس وفق القيمة العادلة وأنه لا يتماشى مع التطورات في مجال التقييم الدولي، فقد تم إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" في 2013 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية في إطار عمل التقارب والتوحيد المحاسبي الدولي، ومن أجل التكيف مع هذه التغيرات الحاصلة ليس من الصعب تطبيق المعيار في البيئة المحاسبية الجزائرية إذا توفرت المتطلبات اللازمة وتوفرت الظروف المناسبة وهذا العمل يستدعي مزيد من الإصلاح في النظام المحاسبي المالي وفي عمل الهيئات المحاسبية وعلى رأسها المجلس الوطني للمحاسبة CNC من خلال لجنة التقييم المسؤولة عن إصدار الآراء الفنية.

وعليه سيتناول هذا الفصل النقاط التالية:

المبحث الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية

المبحث الثاني: المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة

المبحث الثالث: متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13

المبحث الأول: البيئة المحاسبية الجزائرية

تشهد البيئة المحاسبية الجزائرية تحولات تمليها التغيرات والتأثيرات السريعة التي تشهدها البيئة المحاسبية الدولية، ولقد جاء النظام المحاسبي المالي SCF كبدل عن المخطط المحاسبي الوطني PCN في إطار الإصلاحات الاقتصادية التي عرفت الجزائر سعيًا منها لتقريب الممارسة المحاسبية الوطنية ومحاولة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، واشتمل هذا النظام على إطار مفاهيمي للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية كما حدد قواعد وفرض تنظيم للممارسات المحلية، كما يسمح بتقييم ومحاسبة وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها بطريقة متوافقة مع المرجعية المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: مراحل وتطور النظام المحاسبي في الجزائر

مرت الجزائر بثلاث مراحل منذ الإستقلال في إطار إصلاح النظام المحاسبي تلبية للمتطلبات التي تمليها ظروف كل مرحلة بداية بتطبيق المخطط العام الفرنسي 1962 بعد الإستقلال ثم صدور المخطط الوطني المحاسبي 1975 إلى غاية تبني النظام المحاسبي المالي SCF في 2007 المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية.

أولاً: مرحلة الإستمرار بالمخطط العام الفرنسي PCG

واصلت الجزائر عادة الإستقلال تطبيق المخطط العام للحسابات PCG، حيث وجدت الجزائر نفسها مجبرة على انتهاج القواعد المحاسبية الخاصة لسنة 1957 والذي كان مطبقاً في الفترة الإستعمارية، حيث كان حينها كافياً للإستجابة لمتطلبات تلك المرحلة، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية بموجب ذلك القانون رقم 157/62 المؤرخ في 1962/12/31 والخاص بتمديد النصوص الفرنسية باستثناء تلك التي تمس بسيادة البلاد، ومنذ تلك الفترة وإلى غاية 1971 تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي من خلال الأمر رقم 82/71 بتاريخ 1971/12/29¹. وخلال 1972 صدرت نصوص قانونية أخرى في نفس الإطار تتمثل في:²

- المرسوم 83/72 بتاريخ 18 أفريل 1972 والخاص بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جامعي جديد ليسانس في العلوم المالية والمحاسبة؛
- المرسوم 84/72 بتاريخ 18 أفريل 1972 والخاص بتنظيم التربص المهني التكويني لخبراء المحاسبة.

¹ هجيرة بوزوينية، "الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية" (أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2018)، 40.

² مختار مسامح، "النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل"، أبحاث اقتصادية وإدارية، عدد 4 (ديسمبر، 2008): 194.

ثانيا: صدور المخطط الوطني المحاسبي PCN

تميزت هذه المرحلة من الإصلاح بتصميم نظام محاسبي جديد يمكن أن يخدم المشروع الإشتراكي كما يلي:³

قامت الجزائر بإصلاحات تهدف إلى توحيد المعايير المحاسبية حتى تستطيع مواكبة الإحتياجات الخاصة للإقتصاد الإشتراكي في ذلك الوقت، حيث تم خلال 1973 تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة CSC من قبل وزارة المالية وأوكلت إليه مهام إعداد مخطط محاسبي يكون في خدمة الإقتصاد المخطط يستمد مبادئه من الإشتراكية وبعيد عن كل المرجعيات والقيم الرأسمالية المبنية على اقتصاد السوق، قام المجلس في عام 1975 بإصدار المخطط الوطني المحاسبي بموجب المرسوم رقم 35-75 الصادر في 1975/04/25، والذي شرع في تطبيقه بداية من عام 1976 وفي منتصف الثمانينات أصبح المجلس الأعلى للمحاسبة هو المجلس الأعلى لتقنية المحاسبة CSTC الذي قام باستصدار 04 مخططات قطاعية للحسابات وهي: المخطط المحاسبي الخاص بالقطاع الفلاحي خلال سنة 1987، مخطط محاسبي خاص بقطاع التأمينات سنة 1987، مخطط محاسبي للبناء والأشغال العمومية سنة 1988، مخطط محاسبي خاص بقطاع السياحة سنة 1989، وبداية الإصلاح الحقيقي كانت بتاريخ 28 مارس 1998، حيث أخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه مسؤولية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني ولهذا الغرض قام بتأسيس لجنة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني حيث يناط بها التفكير في إعادة مراجعة أهداف المخطط PCN.

وفي نوفمبر 1999 وبعد مشاورات واستبيانات كانت موجهة للمحاسبين خلصت اللجنة إلى النتائج التالية:

- التحديد الدقيق للمبادئ وقواعد القياس أو التقييم، وكذا المصطلحات المحاسبية؛
- إعادة النظر في محتوى وعدد ومضمون الكشوف المحاسبية؛
- تحسين مدونة الحسابات وذلك من أجل تلبية إحتياجات مستخدمي الكشوف المالية؛
- الأخذ في الإعتبار معايير المحاسبة الدولية.

ثالثا: النظام المحاسبي المالي SCF

إشتمل النظام المحاسبي المالي على إطار مفاهيمي متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في كثير من الجوانب في إطار الإنتقال من المخطط الوطني المحاسبي PCN وذلك بإحداث تغييرات واضحة في العمل المحاسبي.

³ سحنون بونعجة، "دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية" (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2018)، 18-216.

1. نشأة النظام المحاسبي المالي

هذا النظام المحاسبي هو النظام المحاسبي المالي المعتمد بموجب القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي والنصوص اللاحقة التي تم اعتمادها لتطبيقه، والتي تم تأجيل دخولها حيز التنفيذ إلى غاية 01 جانفي 2010 بموجب المرسوم رقم 0802 المتعلق بقانون المالية التكميلي لعام 2008، جاء ليحل محل النظام المحاسبي لعام 1975 ويلغيه تمامًا والذي أصبح غير قادر على عكس الواقع الإقتصادي للكيان الناتج عن الإصلاحات الإقتصادية للدولة خلال 1988. هذا النظام المحاسبي المستوحى من معايير المحاسبة الدولية سيسمح للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية بالإستفادة من نظام مرجعي محاسبي واحد بمعايير ومبادئ موحدة على المستوى الدولي مما سيسهل تنفيذ وتركيب رقابة داخلية فعالة وكفاءة ونظام إدارة المخاطر وبالتالي سوف يبسط مهمة المدقق الخارجي، لذلك يمكن القول أن الجزائر تبنت تقاربًا محاسبيًا يسمح لها بضمان درجة عالية من الشفافية وقابلية المقارنة للبيانات المالية وبالتالي وصولاً أفضل إلى أسواق رأس المال الدولية.⁴ فعلى غرار دول العالم الأخرى كان على الجزائر أن تطور من نظامها المحاسبي ليتكيف مع التغيرات الحاصلة في بيئتها القانونية والإقتصادية، ويعتبر نظام المحاسبة المالية (SCF) بمثابة نظام محاسبي للإطار المحاسبي لـ IASB (مجلس معايير المحاسبة الدولية)، هذا الإلهام لا يمنعها من امتلاك استراتيجية توحيد محاسبية تمنحها استقلالية نسبية. وشهد نظام المحاسبة الجزائري تطوراً ضرورياً للتكيف مع البيئة المحاسبية الدولية.⁵

ولقد تم تلخيص هذا التطور في الشكل التالي:

الشكل رقم (1.1): تطور النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية



المصدر: Louiza Mehar, 2014, p. 810-20

⁴ Kouider Nebeg, Yahia Djekidel, and Ahmed Boudjelal, "Le système comptable financier et les difficultés de son application Ainsi que les mesures pour son amélioration," *Finance and Business Economics Review* 5, no. 3 (August 15, 2021): 357–68.

⁵ Louiza Mehar, "L'impact du passage au système comptable et financier SCF sur la qualité de l'information comptable," *Revue Cahiers Economiques* 13, no. 1 (May 10, 2022): 810–20.

في الواقع، يتمتع النظام المحاسبي المالي بخصوصية كونه جزءًا من نهج جديد ويتطلب تطبيقه إكتساب المعرفة في المسائل المحاسبية ولكن أيضًا في مجالات مثل الرياضيات المالية، الإدارة المالية الإحصاء، إدارة الموارد البشرية والقانون، ستكون هذه الخبرة ضرورية لفهم الممارسات التجارية والمالية والإدارية للشركات (أرباب العمل أو العملاء) بشكل كامل.⁶

2: تعريف النظام المحاسبي المالي SCF

بموجب القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 تعرف المحاسبة المالية على أنها:

" نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية."⁷

يعرف النظام المحاسبي المالي على أنه ذلك الأسلوب المنظم أو مجموعة الإجراءات المنظمة التي تتبع في تسجيل وتبويب عمليات المؤسسة المالية من واقع المستندات المؤيدة لها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، بهدف بيان نتيجة المؤسسة من ربح أو خسارة والوقوف على حقيقة مركزها المالي في نهاية فترة مالية معينة.⁸

ويختلف النظام المحاسبي المالي عن النظام القديم PCN في نقاط أساسية تتمثل في:⁹

- المخطط الوطني المحاسبي يجمد الحسابات بقيمتها التاريخية بينما يشجع النظام المحاسبي المالي التقييم الدائم لأصول الميزانية العمومية.
- يقدم SCF جداول موجزة جديدة بما في ذلك جدول بيان الدخل مع التعليقات كما يقدم هذا النظام اثنين من مبادئ المحاسبة الجديدة:

- ✓ تفوق الجانب الإقتصادي على الجانب القانوني، حيث يجب أن تعطي الحسابات صورة مخرصة عن الشركة وأصولها؛
- ✓ الأهمية النسبية للمعلومات التي يجب تضمينها في الملحق فقط إذا كان من الممكن أن تؤثر على الخيارات المستقبلية للمستخدمين.

⁶ Elalia Tahri and Amine Mokhfi, "Le Système Comptable Financier, Entre innovation managériale et/ou innovation comptable," *Revue Les Cahiers du POIDEX* 3, no. 2 (September 30, 2014): 1-8.

⁷ المادة 03، "القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 74. (2007)

⁸ وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول (الدماركة: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007)، 72.

⁹ بلال شنايت و علي حبش، "دراسة مدى توافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و 2018 " دراسة مقارنة ""، مجلة المنهل الاقتصادي 3، عدد 2 (31 ديسمبر، 2020): 163-74.

3. المحتوى العام للنظام المحاسبي المالي SCF

النظام المحاسبي المالي مبني على عدة مكونات أساسية والتي تندرج تحت المجال الدولي والوطني:¹⁰

- النهج الأنجلو ساكسوني الذي يقتصر على الإطار المفاهيمي والمعايير المحاسبية؛
- ما يسمى بالنهج الأوروبي القاري (الفرنسي والألماني) والذي يشمل أيضًا التنظيم المحاسبي وتسميات الحسابات،... إلخ؛
- إطار مفاهيمي في انسجام كبير مع الإطار الدولي؛
- المعايير المحاسبية، حيث يوجد حاليًا 21 معيارًا للمحاسبة الوطنية تم الإعلان عنها أو تطويرها بواسطة لوائح المحاسبة؛
- تنظيم المحاسبة؛
- الإشراف على المحاسبة التي تمسك بواسطة الإعلام الآلي؛
- تأسيس نظام المحاسبة المبسطة للكيانات الصغيرة؛
- قوالب لعرض ومحتوى البيانات المالية؛
- تسمية الحسابات المكونة من رقمين (إلزامي) و3 أرقام كخيار؛
- قواعد تشغيل الحساب.

يلتزم النظام المحاسبي المالي في المراجعة بمبدأ الصدق، لأن نماذج البيانات المالية يمكن تكييفها مع احتياجات المستخدمين التي يجب على الكيان تفسيرها وتلتزم البنوك والمؤسسات المالية وشركات التأمين بمبدأ الامتثال بمعنى أنه يجب عليها التطبيق الصارم لجميع أحكام ونماذج البيانات المالية.

4. الأهداف التي حددها النظام المحاسبي المالي الجزائري:

حدد النظام المحاسبي المالي الذي يقوم على قواعد IFRS مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها فيما يلي:¹¹

- تسهيل المقارنة المالية وضمان تقدم أفضل؛
- الدفاع عن المستثمرين وحمايتهم والحفاظ على الثقة؛
- دعم التنافسية؛

¹⁰ Djelloul Boubir, in *Conventions et Principes Comptables Du SCF*, vol. Revue periodique n°6 (Assemblée Générale Ordinaire 2016 des professionnels de la chambre, chambre nationale des commissaires aux comptes, conseil national: L'auditeur, 2016), 1–39.

¹¹ Mebarki Mohamed and Bourenane Brahim, "La Convergence entre La Comptabilité selon SCF et La Fiscalité (Amortissement et Pertes de Valeur) Cas de la Direction Maintenance Laghouat," *Revue DIRASSAT _ numéro économique* 8, no. 1 (January 1, 2017): 235–57.

- ضمان تجانس أفضل لتمكين الإشراف الإحترازي والسيطرة على المعلومات المالية؛
- تركيز المزيد من الإهتمام على تحليل الأداء والجوانب الإستراتيجية.

7. تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على المؤسسات الجزائرية

يتم تنفيذ نظام المحاسبة الجزائري في إطار الإستجابة للمتطلبات العالمية وبالتالي فإن تطبيق هذا النظام له تأثير على المؤسسات، لذلك فإن هذه المؤسسات ملزمة بإجراء تغييرات في الهياكل وفي إدارة الأعمال من أجل الإستجابة للتغييرات الجديدة، تتعلق هذه التغييرات بشكل أساسي بنظام المعلومات والإتصالات المالية، حيث يجب أن يتغير نظام المعلومات في المؤسسات الجزائرية بشكل جذري للتكيف مع البيانات الجديدة، تتعلق هذه التغييرات بتنظيم البيانات المالية التي تنشرها المؤسسات وبالتالي إعادة تقييم وظيفة المحاسبة مع تغيير في برامج المحاسبة، كما يجب إعادة تصميم توصيل المعلومات المالية وفقاً للمتطلبات الجديدة التي أدخلتها معايير SCF، وهي: ملخص البيانات المالية، معلومات نوع القطاع، ملاحق مفصلة، تحسين توقيت وتواتر الإتصالات المالية وتكييف أنظمة الإدارة والتنظيم الخاصة بالمؤسسة.¹²

المطلب الثاني: القياس والتقييم في النظام المحاسبي المالي

ترتكز طريقة التقييم في النظام المحاسبي المالي كقاعدة مرجعية على مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه يرخص للمؤسسات مراجعة هذا التقييم وفق القيمة الحقيقية.

أولاً: مشكل التضخم في الإقتصاد الجزائري

يعتبر التضخم ظاهرة إقتصادية لم يسلم منها أي إقتصاد في العالم ومنها الجزائر خاصة، فبالرغم من أن معدلات التضخم التي يعاني منها الإقتصاد الجزائري لا يصنفها ضمن الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع إلا أنه يؤثر على القوائم المالية في ظل الإعتماد على التكلفة التاريخية في التقييم، ومنذ بداية الإصلاحات الجديدة والتحضير للدخول في إقتصاد السوق حين عرفت الجزائر فترات تضخم مرتفعة سيما في التسعينات من القرن الماضي تم السماح للمؤسسات الإقتصادية بإعادة تقييم استثماراتها، والتي تعتبر التجربة الأولى من نوعها في مجال محاسبة التضخم التي تبنتها الجزائر وقتها، وبالإنتقال إلى النظام المحاسبي المالي مازالت التكلفة التاريخية تعتبر المرجع الأساسي في التقييم إلا أنه يسمح بتعديل طريقة التقييم حسب القيمة الحقيقية أو العادلة التي تعتمد على سعر السوق.

¹² Khadidja Ammour, "Changement institutionnel de système comptable : cas de système comptable algérien.," *Journal of Contemporary Business and Economic Studies* 5, no. 1 (January 9, 2022): 626–39.

ثانيا: مبدأ التكلفة التاريخية

تنص المادة 16 من النظام المحاسبي المالي على مايلي:

" تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة.¹³

يعتمد نموذج التكلفة التاريخية على فرضية ثبات الأسعار وعدم تغير وحدات النقد، ولا شك أن القياس المحاسبي وفق هذا النموذج يعتبر نقطة ضعف لأنه يدمج الوحدات النقدية لقوة شرائية مختلفة معا في النموذج وسوف ينعكس هذا سلبا على نوعية القرارات التي سيتخذها مستخدمو القوائم المالية، ولا شك أيضا أن درجة القصور في القياس المحاسبي تزداد بشكل جوهري في ظل ارتفاع معدل التضخم، فعلى سبيل المثال إن الأرباح التي تقوم المؤسسات بالإفصاح عنها في فترات التضخم تعتبر أرباحا صورية ووهمية نتيجة التمسك بمبدأ ثبات وحدة النقد رغم تقلبها نتيجة التغيرات في المستوى العام للأسعار، كذلك عدم دقة المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وأيضا عدم دقة وحقيقة المركز المالي.¹⁴

ثالثا: القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي

لقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى مفهوم القيمة العادلة بمصطلح القيمة الحقيقية عند التطرق إلى القواعد العامة للتقييم ورخص بمراجعة تقييم بعض العناصر إستنادا إلى القيمة الحقيقية، وعرف النظام المحاسبي المالي هذه الطريقة على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أوخصوم منتية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية.¹⁵

وحسب هذا المفهوم فإن القيمة العادلة لا تختلف اختلافا كثيرا عن المفاهيم الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، حيث تعرف بأنها السعر الذي يجعل ملكية الأصول أو الخصوم المنتية تنتقل بين طرفين يكون أحدهما البائع والآخر مشتري في صفقة تجري في ظروف إعتيادية ويكون لدى الطرفين المعرفة الكافية بالظروف والشروط المرتبطة بالعملية.

وبذلك يعتبر النظام المحاسبي المالي قد اختار طريقة القيمة الحقيقية أو ما تسمى أيضا بالقيمة العادلة كطريقة تقييم مرخص بها والتي من خلالها يكون قد أخذ بعين الإعتبار تغيرات الأسعار الحقيقية لعناصر القوائم المالية.

¹³ المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، " المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي"، الجريدة الرسمية، العدد 27.(2008)

¹⁴ بودور شوريب، "التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة"، دراسات إقتصادية، عدد 27 (1 فبراير، 2017): 91-100.

¹⁵ الملحق 3، " قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها"، الجريدة الرسمية، العدد 19.(2009)

رابعاً: قواعد إعادة التقييم في النظام المحاسبي المالي SCF

تعتبر قضية إعادة التقييم من القضايا المهمة التي عني بها النظام المحاسبي المالي ونالت اهتمام الأكاديميين والمهنيين على حد سواء، ذلك أن التقييم له دور مهم في إعداد القوائم المالية للمؤسسات، وتعتبر عملية إعادة تقييم الأصول من الموضوعات الجديدة في عصرنا الحالي، ذلك أن الإفصاح عنها على أساس قيمتها العادلة تكون أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية.

1. شروط إعادة التقييم بالنسبة للتبثبات العينية

إن إعادة التقييم هي تحديد القيمة الحالية اعتماداً على الأسعار الحالية للتبثبات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانوناً مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب، وينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التبثبات، وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض أصولها فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة دورية أو مستمرة.¹⁶

وقد نص النظام المحاسبي المالي في المادة 20.121 على أن التبثبات المادي يدرج في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلاً بتكلفته منقوصاً منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة. وجاء في المادة 21.121 أنه يرخّص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات كل تبثيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلاً على أساس مبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية بتاريخ إعادة التقييم منقوصاً منها مجموع الإهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة، كما تنص المادة على أن إعادة التقييم يجب أن تطبق بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتبثبات المادية اختلافاً كبيراً عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال.

يتم تحديد القيمة الحقيقية فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جداً والتي لا تمتلك سوقاً لها يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل. بالنسبة للأصول التي لا تعرف أسعارها تغييرات كبيرة فإن إعادة التقييم لهذه العناصر يطبق حسب وتيرة تتراوح بين 3 و5 سنوات، وتظهر قيمة الأصول وفق معطيات آخر إعادة تقييم قامت بها المؤسسة وتحدد حصص الإهلاكات على أساس المبالغ المعاد تقييمها بعد تخفيض مجموع الإهلاكات المسجلة بدءاً من ذلك التاريخ.

تتمثل المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم في معالجة فروق إعادة التقييم بالنسبة لمختلف أنواع التبثبات ونصت المادة 23.121 من النظام المحاسبي المالي على أن القيمة المحاسبية للتبثبات إذا ارتفعت بعد إعادة تقييمه فإن الزيادة تسجل مباشرة في شكل رؤوس الأموال في حساب 105 فارق إعادة التقييم.

¹⁶ عبد الرحمان عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي (برج بوعريبيج: دار الجيطالي للنشر والتوزيع، 2011)، 218.

2. شروط إعادة التقييم بالنسبة للتثبيات المعنوية

بالنسبة للتثبيات المعنوية يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس تكلفته أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يخصص بها إلا إذا كانت القيمة الحقيقية للتثبيات المعنوي يمكن تحديدها بالإستناد إلى سوق نشطة.¹⁷

3. شروط إعادة تقييم التثبيات المالية

نميز هنا بين نوعين من التثبيات المالية:¹⁸

- تثبيات تحتفظ بها المؤسسة إلى تاريخ الإستحقاق، هذه الأخيرة تكون لها خسارة عن القيمة إذا كانت قيمتها القابلة للتحويل أقل من قيمتها المحاسبية الصافية وفي هذه الحالة يتم تسجيل الخسارة، ويتم تسجيل الاسترجاع في حالة استرجاع خسارة القيمة؛

- تثبيات مالية جاهزة للبيع، وتقيم هذه التثبيات المالية الجاهزة للبيع في نهاية السنة المالية على أساس قيمتها العادلة، ويسجل فارق التقييم على شكل زيادة أو انخفاض في الأموال الخاصة حتى لا تتأثر نتيجة السنة الحالية بالتغيرات الظرفية التي تتعرض لها السندات والتي سوف لا تباع إلا بعد عدة سنوات.

خامسا: بعض العناصر التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة وفق SCF ومتوافقة مع معايير IAS

هناك بعض العناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي بتقييمها بالقيمة العادلة وهي متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية، ويمكن تلخيص ذلك في الجول التالي:

الجدول رقم (1.1): العناصر المقاسة بالقيمة العادلة وما يقابلها من معايير دولية IAS

العناصر	طريقة التقييم	المعيار المحاسبي الدولي IAS
عقارات التوظيف	تطبق القيمة العادلة إذا كانت أكثر صدقا	IAS 40
الأراضي والمباني	إعادة التقييم بالقيمة السوقية (القيمة العادلة)	IAS 16
معدات النقل		
الآلات		
الأصول البيولوجية	الإعتراف الأولي بالقيمة العادلة كما هو الحال عند إعادة التقييم	IAS 41
إنخفاض قيمة الأصول	يتم الإعتماد على القيمة العادلة عند إعادة التقييم	IAS 36
الأدوات المالية	يتم الإعتراف الأولي بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة ويتم إعادة تقييمها بالقيمة العادلة في نهاية الدورة المالية	IAS 32 IAS 39

المصدر: سحنون بونعجة، 2020: 41-122. 41

¹⁷ علاوي لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF (الجزائر: الصفحات الزرقاء، 2014)، 120.

¹⁸ عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (برج بوعرييج: دار النشر جيطلي، 2009)، 41-139.

سادسا: القياس وفق القيمة العادلة في النظام الجبائي الجزائري

تكمّن أهمية الجبائية في وقتنا الحاضر نظرا لتزايد أهمية الدخل كعنصر من عناصر إيرادات الدولة وبالتالي فهي تهتم بعرض البيانات المحاسبية اللازمة لأغراض تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك الوعاء الضريبي وفقا للقوانين والأنظمة والتعليمات التي تصدرها الدولة من أجل تحصيل وصرف الموارد الحكومية وتقديم التقارير الدورية عنها وعن نتائجها، لذلك فهي تخدم أغراض التخطيط والمتابعة والرقابة على الأموال العمومية.¹⁹

1. العلاقة بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي الجزائري

يعتبر النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي نظامان ينطلقان من نفس التشريع ولكن يستجيبان لأهداف مختلفة، حيث أن طبيعة العلاقة التي تربط بين النظامين رغم اختلاف أهدافهما هي علاقة قانونية ذات صلة وثيقة، وهذه العلاقة توضح عدم إمكانية الفصل بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي في ظل عدم إمكانية الفصل التشريعي بينهما، إذ ترتبط بعض القوانين الجبائية ببعض القوانين المحاسبية والنتيجة الجبائية ليست سوى نتيجة محاسبية معدلة حسب القواعد الجبائية.²⁰

2. إعادة التقييم في النظام الجبائي

المشرع الجبائي في الجزائر يسمح بإعادة تقييم بعض الأصول وفق القيمة العادلة، وذلك بتوفر شروط معينة سعيًا منه للحفاظ على الحصيلة الجبائية وهذا من خلال قوانين المالية وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وينتج عن إعادة التقييم وفق النظام الجبائي الجزائري زيادة في الوعاء الخاضع للضريبة عند التنازل على التثبيتات القابلة وغير قابلة للإهلاك، لأن فائض أوعجز التنازل يحسب على أساس المبلغ الأصلي للتثبيت وهذا الأخير غالبا ما يكون أكبر من المبلغ المعاد تقييمه، وفي حالة إعادة التقييم السالبة فإنه لا يأخذ خسائر القيمة بعين الاعتبار، حيث لا تعتبر هذه الخسائر من المصاريف القابلة للخصم من الوعاء الضريبي، وعليه فإن الإدارة الجبائية تحافظ على الحصيلة الجبائية في هذه الحالة كذلك. كما تنص القوانين الجبائية على أن الفارق بين الإهلاك قبل وبعد إعادة التقييم في حالة فائض القيمة يتم تحويله إلى النتيجة الجبائية، كما أن الإدارة الجبائية تضمن الزيادة في وعائها الضريبي لأن فارق إعادة التقييم في هذه الحالات يكون خاضعا للضريبة.²¹

¹⁹ صلاح حواس، المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي SCF (جامعة الجزائر 3، 2012)، 6.

²⁰ سحنون أسامة و بن ربيع حنيفة، "واقع المحاسبة عن التثبيتات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي - دراسة حالة شركة Irragris و Eurl Confection مجلة البشائر الاقتصادية 5، عدد 1 (17 جوان، 2019): 702-19.

²¹ محمد رضا طيبة و آدم حديدي، "موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي"، مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية 4، عدد 7 (23 أكتوبر، 2021): 24-36.

3. النصوص والقوانين الخاصة بإعادة التقييم في النظام الجبائي

تؤثر عملية إعادة التقييم على أقساط الإهلاك، حيث يتم طرح هذه الأقساط على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة من نتيجة المؤسسة بالشكل العادي باعتبار تسجيلها من أعباء الدورة.²² هذا من الناحية المحاسبية إلا أن النظام الجبائي أصدر عدة تعليمات وقوانين تخص فائض القيمة المتأتي عن عملية إعادة التقييم كما يلي:²³

- **المادة 185:** يقيد في النتيجة الجبائية فائض القيمة المتأتي من عملية إعادة التقييم عند تاريخ بداية سريان النظام المحاسبي المالي في أجل أقصاه خمس سنوات؛

- **المادة 186:** يقيد في نتيجة السنة المالية فائض مخصصات الإهلاكات المتأتي من عمليات إعادة التقييم؛

- **المادة 186 مكرر:** " لا يدرج في النتيجة الجبائية فائض القيمة الناتج عن إعادة تقييم التثبيات غير قابلة للإهلاك. ويسجل الفائض في خصوم الميزانية ضمن حساب يحتوي على فارق إعادة التقييم. ويكون هذا الأخير غير قابل للتوزيع. "

- **التعليمية رقم 02 المتضمنة المعالجة الجبائية لإعادة تقييم التثبيات بتاريخ 20 مارس 2019:**

تشرح هذه التعليمية نصوص المواد السالفة الذكر، وتعرض أمثلة تطبيقية توضيحية عن كيفية معالجة فارق إعادة التقييم وفائض قيمة التنازل، وتم تلخيص هذه النقاط كما يلي:²⁴

- ✓ التذكير بأن يتم تقيد فائض القيمة المتأتي من عملية إعادة التقييم في النتيجة الجبائية عند بداية سريان النظام المحاسبي المالي في أجل أقصاه 5 سنوات طبقاً للمادة 185؛
- ✓ "عدم إدراج فارق إعادة تقييم التثبيات غير القابلة للإهلاك في النتيجة الجبائية عند حساب الضريبة على أرباح الشركات أو الضريبة على الدخل الإجمالي، وهذا تطبيقاً للمادة 186 مكرر".
- ✓ فارق إعادة التقييم لا بد أن يقيد في خصوم الميزانية في حساب من حسابات رأس المال خاص له؛
- ✓ ضرورة إخضاع فارق إعادة التقييم للضريبة في حالة إضافة فارق إعادة التقييم إلى رأس المال الإجتماعي أو الإحتياطات أو حساب الترحيل من جديد أو في حالة توزيعه على الشركاء؛
- ✓ حساب فائض القيمة أو ناقص القيمة عند التنازل على أساس القيمة المحاسبية الأصلية قبل القيام بعملية إعادة التقييم.

²² لخضر، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF، 115.

²³ المواد 185، 186 و 186 مكرر، "قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة"، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب، (2021)، 44.

²⁴ المختار بنكوس، "إعادة تقييم التثبيات المادية بين واقعية النظام المحاسبي المالي والإشكالية الجبائية"، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، 11، عدد 1 (1 جوان، 2022): 46-627.

4. الضرائب المؤجلة الناتجة عن إعادة تقييم

الضريبة المؤجلة يتم حسابها للعناصر التي يتم محاسبتها مباشرة في الأموال الخاصة والتي تؤثر في ثروة المؤسسة كإعادة التقييم، وكذلك التغيير في الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء المعتمدة سواء في الجانب الدائن أو المدين لعناصر الأموال الخاصة بطريقة مباشرة وليس في حساب النتيجة.²⁵ وتعرف الضريبة المؤجلة بأنها مبلغ الضريبة المستحقة على الفوائد الواجبة الدفع وتسمى بالضريبة المؤجلة على الخصوم أو الواجبة التحصيل ويطلق عليها الضريبة المؤجلة على الأصول وذلك أثناء سنوات مالية قادمة، وتكون متأتية من الفارق الزمني المؤقت بين المعاينة المحاسبية لمنتج أو عبء معين وأخذه في الحسبان في النتيجة الجبائية لسنة مالية مستقبلية متوقعة، ومتأتية كذلك من الخسائر الجبائية أو القروض الضريبية المؤجلة والتي من المتوقع أن يتم اقتطاعها مستقبلا من ضرائب أو فوائد جبائية. وعند إقفال السنة المالية تُدرج الضريبة المؤجلة سواء أصول أو خصوم في دفاتر المحاسبة فيما يخص جميع الفوارق الزمنية والتي من المحتمل أن يترتب عليها عبء أو منتج ضريبي مستقبلا.²⁶ إن النظام الجبائي الجزائري قام بإخضاع فارق القيمة المتأتي من عملية إعادة التقييم إلى أرباح السنوات اللاحقة التي يتم فيها استهلاك هذا الفارق، وبالتالي فإن المشرع لم يعفي الفارق من الخضوع للضريبة ولكن تم تأجيلها للسنوات المتبقية التي يهتك فيها الأصل، وبهذا يكون المشرع الجبائي قد رخص للكيانات إدراج الضرائب المؤجلة ابتداء من تاريخ تحقق فارق إعادة التقييم واحتساب مخصصات الإهلاكات على أساس القيمة المحاسبية الصافية الجديدة بعد إعادة التقييم.

المطلب الثالث: مهنة المحاسبة

تم تنظيم مهنة المحاسبة بعد الإصلاح المحاسبي خاصة بعد صدور القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من حيث شروط وكيفية ممارسة المهنة، والمنظمات المهنية المشرفة على المهنة التي تتمثل في كل من المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، كما تلعب مهنة المحاسبة دور مهم في تطوير النصوص المحاسبية على المستويين الوطني والدولي.

²⁵ محمد قبائلي، "المعالجة المحاسبية والجبائية لعمليات إعادة تقييم التثبيات"، مجلة الأبحاث الاقتصادية 17، عدد 1 (8 جوان، 2022): 157-75.

²⁶ الملحق 3، قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، 86.

أولاً: شروط ممارسة مهن المحاسبة

لممارسة مهنة المحاسبة يجب استيفاء الشروط التالية:²⁷

- 1- أن يكون جزائري الجنسية؛
- 2- أن يكون حاصلاً على إحدى الدبلومات لممارسة المهنة؛
- 3- التمتع بجميع الحقوق المدنية؛
- 4- ألا يكون قد صدر بحقه حكم بإدانة من شأنها تشويه سمعة المهنة؛
- 5- تكون مصادق عليها من قبل الوزير المسؤول عن المالية وقيدها في جدول المصف الوطني للمحاسبين القانونيين أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بالشروط المنصوص عليها في هذا القانون؛
- 6- حلف اليمين المنصوص عليها في القانون؛

ثانياً: المهام الموكلة لكل فئة مهنية من فئات المحاسبة

وهي محددة أدناه للمهنيين ومستخدمي خدمات المحاسبة، المهام التي تم تفويضها بموجب اللوائح لكل فئة من المتخصصين في المحاسبة:²⁸

1. مهام الخبير المحاسبي

تتمثل مهام الخبير المحاسب فيما يلي:

- تنظيم وفحص وتسوية وتحليل الحسابات والحسابات من أي نوع؛
- ممارسة مهمة المدققين المعتمدين؛
- الاحتفاظ بالحسابات وجعلها مركزية وفتحها وإيقافها ومراقبتها وتوحيدها؛
- القيام بالمراجعة المالية والمحاسبية؛
- تقديم الاستشارات المالية، الإجتماعية والإقتصادية.

2. مهام محافظ الحسابات

وهي كما يأتي:

²⁷ "Loi N°10-01 Du 29 Juin 2010 Relative Aux Professions d'Expert Comptable, de Commissaire Aux Comptes et Comptable Agrée.," 2-3, accessed July 12, 2022, <http://www.cn-onec.dz>.

²⁸ "Circulaire Du Ministere Des Finance | CNCC," accessed July 11, 2022, <https://cn-cncc.dz/circulaire-n01-du-26-fevrier-2016/>.

- التأكيد على أن الحسابات السنوية منتظمة وصادقة وأنها تعطي صورة حقيقية عن نتائج عمليات السنة المالية الماضية والوضع المالي وأصول الشركات والهيئات؛
- التحقق من الإنصاف والإتساق مع الحسابات السنوية للمعلومات الواردة في تقرير الإدارة المقدم من المديرين إلى المساهمين أو الشركاء أو مالكي الوحدات؛
- إبداء الرأي في شكل تقرير خاص بإجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة من قبل مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو المدي؛
- تقييم شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة الخاضعة للرقابة والشركات أو المنظمات التابعة لها أو مع الشركات والمؤسسات التي يكون للمديرين فيها أو المسيرين مصلحة مباشرة أو غير مباشرة؛
- إبلاغ المديرين والإجتماع العام أو الهيئة التداولية المخولة عن أي قصور من المحتمل أن يضر باستمرارية عمل الشركة أو المنظمة التي قد تكون على علم بها؛
- التحقق من مستندات الشركة أو المنظمة والتأكد من توافق الحسابات مع القواعد المعمول بها.

3. مهام المحاسب المعتمد

فيما يلي المهام التي يقوم بها المحاسب المعتمد:

- مسك وفتح وإغلاق حسابات وحسابات التجار والشركات والمؤسسات؛
- تتبع على مسؤوليته الخاصة وعلى أساس المستندات والمستندات المحاسبية المعطاة له القيود المحاسبية وتطور عناصر أصول التاجر أو الشركة أو المنظمة التي عهدت إليه بحفظ بياناتها وحسابات؛
- إنشاء جميع التقارير الإجتماعية والضريبية والإدارية المتعلقة بالحسابات التي يتولى مسؤوليتها؛
- مساعدة موكله في مختلف الإدارات المعنية؛
- القيام بمهام مساعدة لإعداد القوائم المالية.

ثالثا: التنظيمات المهنية المشرفة على المحاسبة

شمل الإصلاح المحاسبي في الجزائر المنظمات المهنية المشرفة على المحاسبة خاصة من ناحية الهيكلية وتوزيع الصلاحيات، والتي من بينها المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

1. المجلس الوطني للمحاسبة:²⁹

تم إنشاء مجلس المحاسبة بموجب المادة 190 من دستور 1976 كما نصت عليه المواد 160 و170 من دستور 1989/1996 على التوالي، ويتولى مجلس المحاسبة مهمة الرقابة البعدية على الأموال

²⁹ "présentation," *Cour des comptes (DZ)*, accessed July 12, 2022, <https://www.ccomptes.dz/>.

العمومية، ولقد كرس دستور 2016 الجديد في المادة 192 إستقلالية المجلس وعزز دوره في الرقابة على الأموال العمومية وأعطاه صلاحية المساهمة في تطوير الحكم الراشد للمال العام وتعزيز الشفافية في التسيير العمومي وكان التأسيس الفعلي للمجلس سنة 1980 وتم تنظيمه بموجب القوانين التالية:

- القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 والذي أوكله صلاحيات إدارية وقضائية لممارسة الرقابة الشاملة على جميع الكيانات التي تسيير أو تستفيد من الأموال العمومية مهما كانت وضعيتها القانونية.

- القانون رقم 90-32 المؤرخ في 4 ديسمبر 1990 الذي ألغى صلاحياته القضائية وأقصى من صلاحياته الإدارية مهمة الرقابة على المؤسسات الإقتصادية العمومية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري.

يخضع مجلس المحاسبة حاليا في تسييره للأمر رقم 95-20 المؤرخ في 17 جويلية 1995 المعدل والمتمم بالأمر رقم 10-02 المؤرخ في 26 أوت 2010 الذي يخوله صلاحيات إدارية وقضائية ويمنحه إختصاص شامل للرقابة على كل الأموال العمومية.

2. المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تم إنشاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بموجب المادة رقم 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 المتضمن مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويتمتع كل منهم بالشخصية المعنوية والإستقلالية المالية، ويضم كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات، خبير محاسبي ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها القانون، ويتم تسيير كل منهم من طرف مجلس وطني منتخب وفقا لقواعد المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الصادر بتاريخ 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة وصلاحيات كل هيئة. ويتولى المجالس الثلاثة مهام إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة الخاصة بكل مجلس، إعداد التقارير المالية والأدبية، إعداد الميزانية التقديرية كل سنة، تحصيل الإشتراكات السنوية، تنظيم ملتقيات تكوين للمهنيين، التمثيل لدى السلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية وإعداد النظام الداخلي.³⁰

³⁰ محمد بوشوشة، "دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 01/10"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة 5، عدد 1 (30 أبريل، 2021): 17-36.

3. مهام المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

حسب المادة 15 من القانون 10-01 فإن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين هي هيئات مهنية مسؤولة في إطار القانون على ما يلي:

- ضمان التنظيم والممارسة السليمة للمهن؛
- الدفاع عن شرف واستقلال أعضائها؛
- تطبيق قواعد المهنة ومبادئها؛
- وضع نظامها الداخلي ويصادق عليه وينشره الوزير المكلف بالمالية خلال شهرين من تاريخ تقديمها؛
- وضع مدونة الأخلاق المهنية؛
- إبداء الرأي في جميع المسائل المتعلقة بهذه المهن وحسن سيرها؛

رابعا: دور مهنة المحاسبة في ظل التوحيد المحاسبي

تلعب مهنة المحاسبة دور مهم في عملية التوحيد المحاسبي على المستوى الوطني والدولي من أجل تطوير ومراقبة المعلومة المالية في ظل إقتصاد السوق وضرورة تبني معايير محاسبية مشتركة.

1. على المستوى الوطني

تمثلت في النصوص والقوانين التي تنظم العمل المحاسبي منذ الإستقلال حتى صدور النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر البداية الفعلية لسيرورة التوحيد المحاسبي في الجزائر.

أ. النصوص القانونية والتنظيمية

تتمثل في القوانين الخاصة بالمحاسبة والتي جاءت في إطار الإصلاحات التي طرأت على النظام المحاسبي منذ الإستقلال وتتكون هذه النصوص من:

- القانون 62-157 الصادر بتاريخ 31 ديسمبر 1962 المخطط العام للحسابات PCG؛
- قانون المالية لسنة 1970 مشروع مخطط محاسبي جديد؛
- الأمر رقم 82/71 بتاريخ 29 ديسمبر 1971 ينظم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي؛
- الأمر رقم 73-29 يلغي القانون رقم 62-157 المستمد من المخطط العام الفرنسي؛
- المرسوم رقم 75-35 الصادر في 25 أبريل 1975 المخطط الوطني المحاسبي PCN؛
- القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛
- المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي؛

- قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الصادر بتاريخ 25 مارس 2009؛

ب. القانون التجاري

جاء في الوثيقة رقم 96-27 بتاريخ 09 ديسمبر 1996 من القانون التجاري:³¹

تشكل المادة الأولى من الوثيقة الإطار التصوري للمحاسبة العامة القابلة للتطبيق على كل التجار الطبيعيين والمعنويين ويلزم القانون التجاري كل شخص طبيعي ومعنوي له صفة التاجر بمسك محاسبة ويجب عليه أن يشرع في التسجيل المحاسبي لجميع الحركات التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة وتحتوي الوثيقة على إجراءات تخص:

- تقديم الوثائق المحاسبية الإلزامية؛
- جميع الحسابات مفصلة والتي تخص السنة المالية؛
- المعلومات التي يجب إدراجها في الملحق.

2. على المستوى الدولي

مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB يعتبران المصادر الأساسية للمحاسبة الدولية، وتوفر مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS الإشراف على مجلس معايير المحاسبة الدولية والمجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ونظراً لكونه منظمة خاصة فإن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB ليس لديه تفويض تنظيمي وبالتالي لا يوجد آلية تنفيذ ونتيجة لذلك يعتمد المجلس على جهات تنظيمية أخرى لفرض استخدام معاييرهم. ويجب على أي شركة تشير إلى أنها تعد بياناتها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن تستخدم جميع المعايير والتفسيرات، ولتحديد متطلبات الإعراف والتقييم والإفصاح التي يجب استخدامها يتم استخدام التسلسل الهرمي التالي:³²

- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ومعايير المحاسبة الدولية IASB؛
- الإطار المفاهيمي للتقارير المالية؛

³¹ جمعة هوام، المحاسبة المعمقة وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية (الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2010)،

³² Donald E. Kieso, Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield, *Intermediate Accounting*, IFRS ed., 2. ed (Hoboken, NJ: Wiley, 2014), 13.

- تصريحات هيئات وضع المعايير الأخرى التي تستخدم إطاراً مفاهيمياً مشابهاً مثل مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة US -GAAP الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشترط على الشركات أن تقدم بياناتها المالية بصورة تمثل عرضاً عادلاً ويحدث هذا التمثيل العادل إذا اتبعت المؤسسة الإرشادات المنصوص عليها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

المبحث الثاني: المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة

تعتبر المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS مرجعاً مهماً في اقتصاديات الأعمال من أجل توجيه الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق ومراجعة الحسابات لخدمة المعلومات المحاسبية والمالية من ناحية شكلها، قياسها، عرضها ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعلومات، ولقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 قياس القيمة العادلة، والذي بدأ العمل به في جانفي 2013 ويهدف هذا المعيار إلى تعريف القيمة العادلة ويستبدل التعريفات السابقة التي كانت في معايير المحاسبة الأخرى والتي كانت مختلفة في بعض المفاهيم، وكذلك يضع هذا المعيار إطاراً لقياس القيمة العادلة في معيار واحد ويحدد متطلبات الإفصاح في القوائم المالية، وفق المعيار IFRS 13 فإن القيمة العادلة هي قياس قائم على السوق مع مستويات مختلفة من أنشطة السوق التي تؤثر على سعر السوق أو تقنيات التقييم.

المطلب الأول: مفهوم المعيار IFRS 13 ومجالات تطبيقه

إلى جانب تعريف قياس القيمة العادلة فإن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 يتوفر على أهداف ومجالات للتطبيق يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار عمل القيمة العادلة.

أولاً: تاريخ نشأة المعيار IFRS 13:

خلال السنوات الأخيرة كان هناك تعاون بين مجلس معايير المحاسبة المالية FASB والمجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB بشكل مكثف لإزالة الاختلافات بين مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة US -GAAP والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، لتطوير معايير جديدة مشتركة³³. تم تطوير مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً (GAAP) للشركات الأمريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. وهذه الأخيرة هي منظمة خاصة تشرف على إجراءاتها لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) بينما يتم تنظيم الرقابة على إجراءات IASB (منظمة خاصة) من قبل IOSCO المنظمة

³³ Krishna G. Palepu, Paul M. Healy, and Erik Peek, *Business Analysis and Valuation: Text & Cases*, 3. ed., IFRS ed (Andover: Cengage Learning, 2013), 89.

الدولية لهيئات الأوراق المالية، ويعمل كل من IASB و FASB معاً لإيجاد أرضية مشتركة للتقارب وخير مثال على ذلك هو إصدار معيار جديد لقياس القيمة العادلة IFRS 13 تدعمه كلتا المؤسستين³⁴. يوفر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إطاراً قائماً على المبادئ لقياس القيمة العادلة وفقاً للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 والذي تم تقديمه في ماي 2012.³⁵ وابتداء من جانفي 2013 تم تطبيق هذا المعيار ليحل محل المتطلبات الواردة في المعايير الفردية مقارنةً بالمعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 7 الأدوات المالية، ويوفر هذا المعيار الدولي الذي تم اعتماده حديثاً متطلبات أكثر تفصيلاً فيما يتعلق بتقدير القيمة العادلة.³⁶

ويوضح الجدول التالي المراحل المختلفة لمشروع قياس القيمة العادلة إلى غاية اعتماده بصفة رسمية:

الجدول رقم (2.1): تاريخ صدور المعيار الدولي IFRS 13

التاريخ	تطوير المشروع	التعليقات
سبتمبر 2005	إضافة مشروع قياس القيمة العادلة إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية	تاريخ المشروع
30 نوفمبر 2006	مناقشة ورقة قياس القيمة العادلة المنشورة	الموعد النهائي للتعليق 2 أبريل 2007
28 ماي 2009	عرض مسودة قياس القيمة العادلة المنشورة	الموعد النهائي للتعليق 28 سبتمبر 2009
29 جوان 2010	عرض مسودة الإفصاح عن تحليل عدم التيقن من القياس لقياسات القيمة العادلة المنشورة	الموعد النهائي للتعليق 7 سبتمبر 2010
19 أوت 2010	إصدار مسودة الموظفين للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشأن قياس القيمة العادلة	/
12 ماي 2011	صدور المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 قياس القيمة العادلة	يسري المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جانفي 2013
12 ديسمبر 2013	تم تعديله من خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من 2010 إلى 2012 (الذمم المدينة والدائنة قصيرة الأجل)	تعديل الأساس للاستنتاجات فقط
12 ديسمبر 2013	معدلة من خلال التحسينات السنوية على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية دورة 2011-2013 (نطاق استثناء المحفظة في الفقرة 52)	يسري المفعول للفترة السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 جوان 2014

المصدر: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>

³⁴ Kieso, Weygandt, and Warfield, *Intermediate Accounting*, 17.

³⁵ Theresa Herrmann, *The Decision Usefulness of Additional Fair Value Disclosures: One Disclosure Type Does Not Fit All Nonprofessional Investors' Needs*, Controlling Und Rechnungslegung - Managerial and Financial Accounting (Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2019), 26, doi:10.1007/978-3-658-24832-1.

³⁶ Irina Alexeyeva and Margarita Mejia-Likosova, "The Impact of Fair Value Measurement on Audit Fees: Evidence from Financial Institutions in 24 European Countries: Impact of Fair Value Measurement on Audit Fees," *International Journal of Auditing* 20, no. 3 (November 2016): 257, doi:10.1111/ijau.12075.

ثانياً: الهدف من إصدار المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة:

يهدف مشروع قياس القيمة العادلة إلى:³⁷

- تبسيط وتحسين الاتساق في تطبيق مبادئ قياس القيمة العادلة من خلال مجموعة واحدة من المتطلبات لجميع قياسات القيمة العادلة؛
- توصيل هدف القياس بشكل أوضح من خلال توضيح تعريف القيمة العادلة؛
- تحسين الشفافية من خلال تعزيز متطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة؛
- تحسين التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة.

ثالثاً: تعريف المعيار IFRS 13

جاء تعريف القيمة العادلة في المعيار IFRS 13 على أنها:

"السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل إلزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".³⁸ وحسب هذا المفهوم فإن القيمة العادلة لا تختلف اختلافاً كثيراً عن المفاهيم السابقة الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث تعرف بأنها السعر الذي يجعل ملكية الأصول أو الخصوم المنتهية تنتقل بين طرفين يكون أحدهما البائع والآخر مشتري في صفقة تجارية ويكون لهما الرغبة والإطلاع بالظروف والشروط المرتبطة بالعملية، غير أن التعريف وفق IFRS 13 يحدد ما يلي:³⁹

- التعريف المستخدم من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) يعكس قيمة الخروج exit values ولا يعكس قيمة الدخول entry values؛
- تمثل قياسات القيمة العادلة المستخدمة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية قياسات تستند إلى السوق marketbased measurements وليست خاصة بالكيان؛
- يعكس قياس القيمة العادلة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير أصل أو إلزام.

³⁷ ARzepakowska, "Examen de la mise en œuvre d'IFRS 13, Évaluation de la juste valeur [Terminé]," Project, accessed June 12, 2022, <https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termines/post-implementation-review-of-ifrs-13-fair-value-measurement-research>.

³⁸ "Ifs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf," PARA 9, accessed June 1, 2022, <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-13-fair-value-measurement.pdf>.

³⁹ Wessel M. Badenhorst, "Fair Value Measurements of Control Premiums," *Accounting Perspectives* 13, no. 3 (September 2014): 175, doi:10.1111/1911-3838.12030.

ولقد وضع المعيار الدولي المصطلحات الواردة في تعريف قياس القيمة العادلة كما يلي:⁴⁰

الأصل أو الإلتزام The asset or liability

ينص المعيار IFRS 13 على أن قياس القيمة العادلة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل والإلتزام، والتي تشمل على سبيل المثال:

- حالة وموقع الأصل؛
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، حيث تؤثر هذه القيود على القيمة العادلة إذا أخذ المشاركون في السوق القيود بعين الاعتبار عند تسعير الأصل في تاريخ القياس.

العملية The transaction

تتم عملية بيع الأصل أو تحويل الإلتزام في السوق الرئيسي للأصل أو الإلتزام، وفي حالة عدم وجود سوق رئيسي يكون السوق الأكثر فائدة. ويعرف السوق الرئيسي بأنه سوق نشط بالنسبة للأصل أو الإلتزام ويتميز بأنه ذو كفاءة أعلى وحجم أكبر وفيه عدد كبير من المشاركين أما السوق الأكثر فائدة فهو السوق الذي يعظم قيمة بيع الأصل أو يقلل القيمة التي يتم دفعها لنقل إلتزام مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

المشاركون في السوق Market participants

حسب المعيار IFRS 13 فإن عملية القياس وفق القيمة العادلة تكون قائمة على السوق وليست خاصة بكيان معين، لذلك فعند قياس القيمة العادلة يتم استخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام، والمشاركين في السوق هم المشتري والبائع في السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الإلتزام وتتوفر فيهم الخصائص التالية:

- الإستقلالية عن بعضهم البعض وأن يكونوا أطرافاً لا تربطهم أي صلة؛
- الدراية والمعرفة بالأصل والإلتزام باستخدام جميع المعلومات المتوفرة؛
- الرغبة والقدرة في الدخول في صفقة إبرام للأصل والإلتزام.

السعر The price

السعر الذي سيتم به قياس القيمة العادلة هو سعر الخروج في تاريخ القياس وفق ظروف السوق الحالية، وينص المعيار IFRS 13 على أنه لا ينبغي تخفيض السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة (للأصل) أو زيادته (بالنسبة للإلتزام) بالتكاليف التي قد تتحملها المؤسسة عند بيع الأصل أو نقل الإلتزام.

⁴⁰ Mariah Webinger, Matt Comer, and Robert Bloom, "The Effect of Additional Guidance on Fair Value Measurement and Disclosure in Illiquid or Inactive Markets," *Research in Accounting Regulation* 25, no. 2 (November 2013): 9, doi:10.1016/j.racreg.2013.08.009.

رابعاً: نطاق تطبيق المعيار IFRS 13:

يطبق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 عندما يتطلب أو يسمح معيار آخر بتطبيق قياسات أو إفصاحات القيمة العادلة باستثناء الظروف التالية:⁴¹

1. لا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 على ما يلي:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم في نطاق المعيار IFRS 2 "الدفع على أساس الأسهم"؛
- معاملات التأجير ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي IAS 17 "عقود الإيجار"؛
- القياسات التي لها بعض أوجه التشابه مع القيمة العادلة ولكنها ليست بالقيمة العادلة مثل صافي القيمة الممكن تحقيقها وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 2 "المخزون" والقيمة المستخدمة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي 36 "انخفاض قيمة الأصول".

2. الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 13 ليست مطلوبة لما يلي:

- قياس أصول الخطة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 19 "مزايا الموظفين"؛
- استثمارات خطة منافع التقاعد المقاسة بالقيمة العادلة وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي IAS 26 "المحاسبة والتقارير عن طريق خطط منافع التقاعد"؛
- الموجودات التي يكون مبلغها القابل للاسترداد هو القيمة العادلة ناقصاً منها تكاليف الاستبعاد وفقاً للمعيار المحاسبي رقم IAS 36.

والجدول التالي يوضح بعض الأمثلة عن الأصول التي تدخل في نطاق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 قياس القيمة العادلة والتي جاء ذكرها في مجموعة من المعايير.

⁴¹ "Approval by the Board of IFRS 13 Issued in May 2011 | IFRS 13: Fair Value Measurement | Better Regulation," PARA. BC20, accessed June 4, 2022, <https://service.betterregulation.com/document/313571>.

الجدول رقم (3.1): قياس القيمة العادلة في نطاق المعيار IFRS 13

المعيار IFRS	متطلب استخدام IFRS 13	مصرح باستخدام IFRS 13	التفاصيل
IFRS 3	✓		القيمة العادلة في تاريخ الاقتناء للاعتبار ومعظم الأصول والالتزامات المكتتاة
IFRS 5	✓		إستخدام القيمة العادلة ناقصًا تكلفة البيع للأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع ومجموعات الاستبعاد
IAS 16		✓	خيار إعادة التقييم للممتلكات والآلات والمعدات
IAS 19	✓		أصول خطة المنافع المحددة يتم قياسها بالقيمة العادلة
IAS 27,27,31		✓	خيار قياس استثمارات الشركات التابعة أو الزميلة أو الكيانات الخاضعة للسيطرة المشتركة بالقيمة العادلة
IAS 36	✓		استخدام القيمة العادلة ناقصًا تكاليف البيع عند الضرورة لتحديد المبلغ القابل للاسترداد
IAS 38		✓	خيار إعادة تقييم الأصول غير الملموسة (في ظروف محدودة)
IAS 39	✓	✓	إستخدام القيمة العادلة يعتمد على نوع الأداة المالية
IAS 40	✓		خيار تقييم العقارات الاستثمارية بالقيمة العادلة

المصدر: http://www.mediafire.com/file/7yt98w0wp9k4f4w/3_IFRS_13_Fair_Value.pdf/file

حسب ما ينص المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 فإن التركيز يكون فقط على كيفية قياس القيمة العادلة عندما تكون متطلبة أو مصرح باستخدامها في معيار محاسبة آخر، فعلى سبيل المثال فإن معيار المحاسبة الدولي 40 "العقارات الإستثمارية" يتطلب أن يتم تسجيل البنود بقيمتها العادلة بتطبيق المعيار IFRS 13 على أساس دوري أو مستمر، كما يسمح معيار المحاسبة الدولي رقم 16 بقياس القيمة العادلة في إعادة تقييم الممتلكات والآلات والمعدات، وبالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي 39 فإن القياس بالقيمة العادلة يكون متطلباً أو مسموحاً به وذلك اعتماداً على نوع الأداة المالية المستخدمة.

المطلب الثاني: مداخل قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13

يفترض أن المشاركين في السوق يعملون لمصلحتهم الإقتصادية من خلال امتلاك الأصول غير المالية الأعلى والأفضل استخدام وهذا مايتطلبه معيار قياس القيمة العادلة، ويتم تسعير الأصول في ثلاث مستويات من الأسواق وباستخدام تقنيات تقييم مختلفة.

أولاً: قياس القيمة العادلة للأصول غير المالية

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي في الإعتبار قدرة المشارك في السوق على تحقيق منافع إقتصادية باستخدام الأصل في أعلى وأفضل إستخدام له أو عن طريق بيعه لمشارك آخر في السوق

يستخدم الأصل في أفضل استخدام له مع الأخذ في الاعتبار الأصل غير المالي الممكن مادياً عند تسعير الأصل مثل موقع أو حجم الممتلكات، والمسموح به قانوناً وذلك بمراعات القيود القانونية على استخدام الأصل والتي سيأخذها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل، على سبيل المثال لوائح تقسيم المناطق المطبقة على الممتلكات، ويجب أن يكون استخدام الأصل غير المالي مجدي من الناحية المالية يولد دخلاً أو تدفقات نقدية كافية مع الأخذ في الاعتبار تكاليف تحويل الأصل إلى هذا الاستخدام.⁴²

ثانياً: قياس القيمة العادلة على الإلتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان

يفترض قياس القيمة العادلة نقل أو تحويل الإلتزام المالي أو غير المالي أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالكيان إلى مشارك في السوق في تاريخ القياس ويفترض ما يلي:⁴³

- سيظل الإلتزام مستحقاً وسيطلب من المشارك في السوق الوفاء بالإلتزام المنقول إليه ولن يتم تسوية الإلتزام مع الطرف المقابل أو يتم إطفاءه في تاريخ القياس؛
- ستظل أداة حقوق الملكية الخاصة بالكيان معلقة وسيتولى المشارك في السوق الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة المنقولة إليه ولن يتم إلغاء الأداة أو إطفائها في تاريخ القياس.
- قام كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بتقديم التوضيحات والإستنتاجات اللازمة عن الكيفية التي يجب أن تقاس بها القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان على النحو التالي:⁴⁴

- يجب تطبيق تعريف القيمة العادلة على أداة يتم قياسها بالقيمة العادلة والتي يتم تصنيفها في حقوق المساهمين الخاصة بالكيان كما هو الحال بالنسبة للأصول والإلتزامات، مع وصف الكيفية التي تتم بها عملية القياس؛
- يطلب من الكيان قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة به من منظور مشارك في السوق يحمل الأداة كأصل، ويرجع السبب في ذلك إلى أن مصدر أداة حقوق الملكية لا يمكنه الخروج من تلك الأداة إلا إذا لم تعد الأداة موجودة أو إذا أعادت المنشأة شراء الأداة من مالكها؛
- يمكن تصنيف بعض الأدوات على أنها إلتزامات أو حقوق ملكية اعتماداً على خصائص المعاملة وخصائص الأداة، كما يجب أن تكون متطلبات قياس القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان متسقة مع متطلبات قياس القيمة العادلة للإلتزامات.

⁴² "Ifs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf," paras. 27–28.

⁴³ Ibid., para. 34.

⁴⁴ "Approval by the Board of IFRS 13 Issued in May 2011 | IFRS 13: Fair Value Measurement | Better Regulation," paras. BC104-107.

- إن الهدف من قياس القيمة العادلة للإلتزامات وأدوات حقوق الملكية الخاصة بالكيان هو أن يكون سعر الخروج من منظور أحد المشاركين في السوق الذي يحتفظ بالأداة كأصل في تاريخ القياس إذا كان هناك أصل مقابل.

ثالثاً: تقنيات التقييم

تطبق تقنيات التقييم الملائمة لقياس القيمة العادلة وذلك باختيار تقنيات التقييم المناسبة التي تتوفر على ظروف محددة بما في ذلك توافر البيانات الكافية، وذلك بزيادة استعمال المدخلات التي يمكن ملاحظتها وتقليل استعمال المدخلات التي لا يمكن ملاحظتها. إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير الثمن الذي ستحدث به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو تحويل الإلتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية. عند التقييم تستخدم ثلاث تقنيات على نطاق واسع وهي:⁴⁵

1. مدخل السوق Market Approach

هو تقنية تقييم تستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة التي تم إنشاؤها بواسطة معاملات السوق التي تتضمن أصول أو التزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة مثل الأعمال التجارية، ويقدر مدخل السوق القيمة العادلة عن طريق إجراء قياس مالي مثل الأرباح أو التدفق النقدي للكيان الموضوعي للأرباح أو التدفق النقدي المتعدد لكيان توجيهي مماثل يتم التعامل مع أسهمه في السوق. المقاييس المالية الشائعة الاستخدام هي مضاعفات الأسعار للأرباح (نسبة P/E) أو مضاعفات رأس المال المستثمر للأرباح قبل الاستهلاك والإطفاء (EBITDA). من السهل فهم مدخل السوق لأنه يقدر القيمة العادلة في معاملات السوق للأصول المماثلة أو المصالح التجارية ولكن تكمن صعوبة تطبيق مدخل السوق لقياس القيمة العادلة وخاصة للأصول غير الملموسة في تحديد الأصول التوجيهية أو المصالح التجارية المتشابهة بما يكفي لدعم المقارنة المحددة.

2. مدخل الدخل Income Approach

يتضمن مدخل الدخل تقنيات التقييم التي تقوم بتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الدخل والنفقات) إلى القيمة الحالية (أي مخصومة)، حيث يتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة التي تشير إليها توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية، وفي إطار مدخل الدخل يمكن تطبيق الأساليب لتقدير القيمة العادلة لكيان كامل أو لأصل معين وخاصة الأصول غير الملموسة، كما يمكن استخدام أسلوب تقييم واحد أو العديد من الأساليب الشائعة لتقدير القيمة العادلة، وتقيس هذه الأساليب القيمة العادلة من خلال تقدير التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة التي سيولدها الكيان أو الأصول غير الملموسة

⁴⁵ Mark L. Zyla, *Fair Value Measurement: Practical Guidance and Implementation*, electronic resource, 2nd ed (Hoboken, N.J: Wiley, 2013), 52-54.

ويتم خصم مجموع هذه التدفقات النقدية المتوقعة على مدى عمر الكيان أو الأصول إلى الحاضر في معدل العائد المعدل.

3. مدخل التكلفة Cost Approach

مدخل التكلفة هو تقنية تقييم تستند إلى المبلغ الذي سيكون مطلوبًا حاليًا لاستبدال الطاقة الخدمية للأصل (تكلفة الاستبدال الحالية)، ويفترض مدخل التكلفة أن القيمة العادلة للأصل هي المقدرة حسب تكلفة الاستبدال الحالية ومن شأن تكلفة الاستبدال للأصل مساواة المبلغ الذي سيكلف استبدال الأصل بأصل آخر من منفعة مقارنة اعتبارًا من تاريخ القياس، وغالبًا ما يتم استخدام مدخل التكلفة لتقدير قيمة الأصول المحددة مثل البناء أو المعدات أو بعض الأصول غير الملموسة.

يعتبر مدخل التكلفة مناسبًا بشكل خاص للممتلكات التي تم إنجازها حديثًا لأنها من المتوقع أن تكون تكلفة إعادة الإنتاج مماثلة للنفقات الفعلية المتكبدة، كما أنها تنطبق على الأصول القديمة عندما تتوفر بيانات موثوقة لقياس الإستهلاك وتقدير تكاليف إعادة الإنتاج.⁴⁶

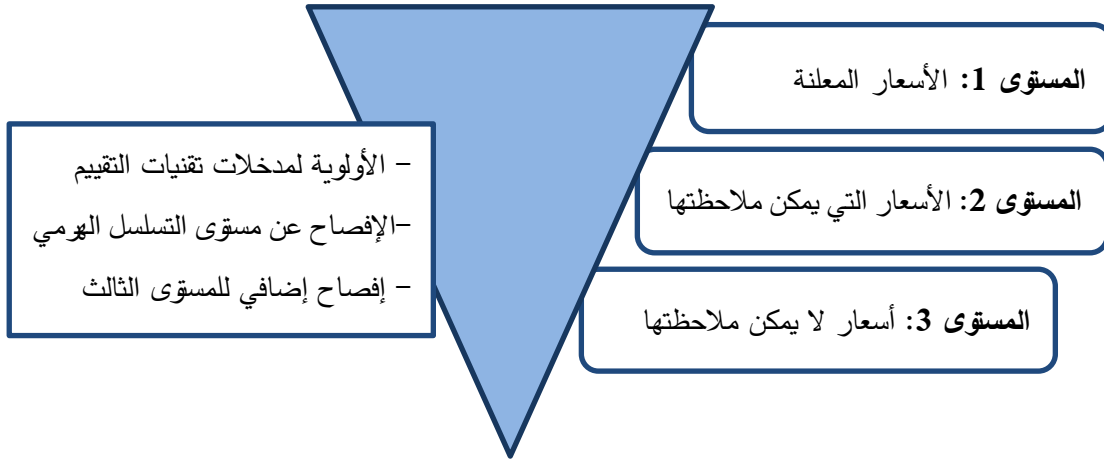
عند اختيار تقنيات التقييم يجب على المنشأة استخدامها بشكل دوري من فترة إلى أخرى كقاعدة عامة ومع ذلك يكمن تغيير تقنية التقييم عندما تكون هناك ظروف يستلزم فيها تغيير تقنية التقييم، على سبيل المثال عندما تتطور الأسواق الجديدة أو عندما تتغير ظروف السوق أو عندما يتغير توفر المعلومات أو عندما تتحسن تقنيات التقييم، قد تكون هناك أيضًا ظروف تشير إلى الحاجة إلى تغيير الأوزان المطبقة عليها تقنيات تقييم متعددة أو قد يكون هناك سبب لتغيير تطبيق التعديلات على تقنيات التقييم وهذه التغييرات مقبولة طالما أن الهدف من ذلك هو إنتاج قياس قيمة عادلة تمثل بالتساوي أو أكثر للقيمة العادلة. تعتبر التغييرات في تقنيات التقييم أو تطبيقها تغييرات في تقديرات المحاسبة.

رابعًا: التسلسل الهرمي للقيمة العادلة

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة يتكون من ثلاثة مستويات كما هو مبين في الشكل التالي:

⁴⁶ James P. Catty, Dita Vadron, and Andrea R. Isom, eds., *Wiley Guide to Fair Value Under IFRS: International Financial Reporting Standards* (Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2012), 19, doi:10.1002/9781119204008.

الشكل رقم (2.1): التسلسل الهرمي للقيمة العادلة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على المعيار IFRS 13

يتم استخدام التسلسل الهرمي لتعزيز التناسق وإمكانية المقارنة في قياسات وإفصاحات القيمة العادلة كما يلي:⁴⁷

لزيادة الإتساق والقابلية للمقارنة في قياسات القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة فإنه يتم تحديد التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يصنف مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات لقياس القيمة العادلة، حيث تعطى الأولوية القصوى وفق هذا التسلسل للأسعار المدرجة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو التزامات متطابقة (مدخلات المستوى الأول) وأدنى أولوية للمدخلات غير الملاحظة (مدخلات المستوى الثالث).

يمكن في بعض الحالات تصنيف المدخلات المستخدمة لقياس القيمة العادلة للأصل أو الإلتزام ضمن مستويات مختلفة من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، في تلك الحالات يتم تصنيف قياس القيمة العادلة بالكامل في نفس المستوى من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة كأدنى مستوى مدخلات مهمة للقياس بأكمله.

إن التسلسل الهرمي للقيمة العادلة يعطي الأولوية لمدخلات تقنيات التقييم وليس تقنيات التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة، حيث يمكن مثلا تصنيف قياس القيمة العادلة باستخدام تقنية القيمة الحالية ضمن المستوى الثاني أو المستوى الثالث اعتمادًا على المدخلات المهمة للقياس بأكمله ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي يتم من خلاله تصنيف تلك المدخلات.

إذا استلزم تعديل أحد المدخلات التي يمكن ملاحظتها باستخدام مدخلات غير قابلة للملاحظة وأدى هذا التعديل إلى قياس قيمة عادلة أعلى أو أقل بشكل ملحوظ فعندها يتم تصنيف القياس الناتج ضمن

⁴⁷ "Ifs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf," paras. 72–75.

المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، على سبيل المثال، إذا أخذ أحد المشاركين في السوق في الحسبان تأثير القيد المفروض على بيع الأصل عند تقدير سعر الأصل فستقوم المؤسسة بتعديل السعر المعروض ليعكس تأثير ذلك القيد، وإذا كان هذا السعر المعروض هو ضمن مدخلات المستوى الثاني وكان التعديل هو مدخلات غير قابلة للملاحظة ومهم للقياس فسيتم تصنيف القياس ضمن المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

وتتمثل مستويات مدخلات تقنيات التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة فيما يلي:

1. مدخلات المستوى الأول Level 1 Inputs :

يتم وصف قياس القيمة العادلة في المستوى الأول أحيانًا على أنها أكثر قابلية للتحقق وأقل عرضة لعدم تناسق المعلومات،⁴⁸ المستوى الأول عبارة عن أسعار معلنة (غير معدلة) في الأسواق النشطة لأصول أو التزامات مطابقة يمكن للكيان الوصول إليها في تاريخ القياس، يوفر السعر المعلن في سوق نشط الدليل الأكثر موثوقية للقيمة العادلة ويجب استخدامه دون تعديل لقياس القيمة العادلة، كما أن مدخل المستوى الأول سيكون متاحًا للعديد من الأصول والالتزامات المالية وقد يتم تبادل بعضها في أسواق نشطة متعددة (على سبيل المثال في بورصات مختلفة).⁴⁹

لا يجوز لأي كيان إجراء تعديل على إدخال المستوى الأول إلا في الظروف التالية:⁵⁰

- عندما تمتلك المنشأة عدد كبير من الأصول أو الالتزامات المتشابهة (ولكن ليست متطابقة) (مثل سندات الدين) التي يتم قياسها بالقيمة العادلة ويكون السعر المعلن في سوق نشط متاحًا ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من تلك الأصول أو الالتزامات على حدة (على سبيل المثال: نظرًا للعدد الكبير من الأصول أو الالتزامات المتشابهة التي تحتفظ بها المنشأة سيكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام فردي في تاريخ القياس)، في هذه الحالة وكوسيلة عملية يجوز للمنشأة قياس القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصريًا على تسعير مصفوفة الأسعار المعلنة ومع ذلك، فإن استخدام طريقة تسعير بديلة ينتج عنه قياس للقيمة العادلة مصنف ضمن مستوى أدنى من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

- عندما لا يمثل السعر المعلن في سوق نشط القيمة العادلة في تاريخ القياس. قد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال إذا حدثت أحداث مهمة بعد إغلاق السوق ولكن قبل تاريخ القياس، وعليه يجب على المنشأة أن تضع وتطبق باستمرار سياسة ثابتة لتحديد الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة.

⁴⁸ Thorsten Sellhorn and Christian Stier, "Fair Value Measurement for Long-Lived Operating Assets: Research Evidence," *European Accounting Review* 28, no. 3 (May 27, 2019): 5, doi:10.1080/09638180.2018.1511816.

⁴⁹ "Ifrs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf," paras. 76–78.

⁵⁰ Ibid., para. 79.

ومع ذلك، إذا تم تعديل السعر المعروض للحصول على معلومات جديدة يؤدي التعديل في قياس القيمة العادلة إلى الانتقال إلى مستوى أدنى من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق ملكية خاصة بالمنشأة باستخدام السعر المدرج لبند مماثل يتم تداوله كأصل في سوق نشط ويحتاج هذا السعر إلى التعديل وفقاً لعوامل خاصة بالبند أو الأصل. في حالة عدم الحاجة إلى تعديل السعر المعروض للأصل تكون النتيجة قياس القيمة العادلة المصنفة ضمن المستوى الأول من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة. ومع ذلك، فإن أي تعديل على السعر المدرج للأصل ينتج عنه قياس للقيمة العادلة مصنّف ضمن مستوى أدنى من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة.

2. مدخلات المستوى الثاني Level 2 Inputs:

مدخلات المستوى الثاني هي مدخلات سوق يمكن ملاحظتها بخلاف الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مماثلة في الأسواق النشطة في المستوى الأول إما بشكل مباشر أو غير مباشر، والتي يمكن الوصول إليها في تاريخ القياس⁵¹. تشمل مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات مماثلة في الأسواق النشطة؛

- الأسعار المعلنة لأصول أو التزامات متطابقة أو متشابهة في الأسواق غير النشطة، أي السوق الذي يوجد فيه عدد قليل من المعاملات للأصل أو الإلتزام؛

- مدخلات السوق التي يمكن ملاحظتها مباشرة للأصل أو الإلتزام بخلاف الأسعار المعلنة، على سبيل المثال، أسعار الفائدة ومنحنيات العائد والتقلبات ومعدلات التخلف عن السداد التي يمكن ملاحظتها على فترات زمنية متتالية؛

- مدخلات السوق التي لا يمكن ملاحظتها بشكل مباشر للأصل أو الإلتزام ولكنها مشتقة بشكل أساسي من بيانات السوق الأخرى التي يمكن ملاحظتها أو دعمها من خلال الارتباط أو بوسائل أخرى (المدخلات المؤيدة من السوق)؛

3. مدخلات المستوى الثالث Level 3 Inputs:

يوفر التسلسل الهرمي معلومات في الوقت المناسب حول كيفية تأثير الظروف الإقتصادية على القيمة ولكنه يعطي للإدارة المرونة في عدم استخدام سعر السوق، أي المستوى الأول كقياس للقيمة العادلة، تستخدم تقديرات المستوى الثالث المدخلات والإفتراضات التي يتم تحديدها عندما يعتقد المديرون أن السوق غير سائلة وأن سعر السوق لا يعكس القيم الأساسية للأصول.⁵³

⁵¹ Ibid., paras. 81–82.

⁵² Michael J. Mard, James R. Hitchner, and Steven D. Hyden, *Valuation for Financial Reporting: Fair Value Measurements and Reporting, Intangible Assets, Goodwill and Impairment*, 2nd ed (Hoboken, N.J: John Wiley & Sons, 2007), 7–8.

⁵³ Neil Fargher and John Ziyang Zhang, “Changes in the Measurement of Fair Value: Implications for Accounting Earnings,” *Accounting Forum* 38, no. 3 (September 2014): 6, doi:10.1016/j.accfor.2014.06.002.

ويمكن توضيح مدخلات المستوى الثالث حسب ما جاء في المعيار IFRS 13 كما يلي:⁵⁴

مدخلات المستوى الثالث للأصل أو الإلتزام هي مدخلات غير ملاحظة.

تستخدم المدخلات غير الملحوظة لقياس القيمة العادلة عندما لا تتوفر المدخلات الملحوظة في المستوى الأول والتي يكون فيها نشاط السوق قليل للأصل أو الإلتزام في تاريخ القياس، ومع ذلك يظل هدف قياس القيمة العادلة كما هو، أن يكون سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور مشارك في السوق الذي يحتفظ بالأصل أو يدين بالإلتزام. لذلك، يجب أن تعكس المدخلات غير الملحوظة الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الإلتزام بما في ذلك الافتراضات حول المخاطر والتي تتضمن المخاطر الكامنة في أسلوب تقييم معين يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير) والمخاطر الكامنة في مدخلات أسلوب التقييم.

يجب على الكيان تطوير المدخلات غير الملاحظة باستخدام أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف والتي قد تتضمن البيانات الخاصة بالكيان. عند تطوير المدخلات غير الملاحظة قد تبدأ المؤسسة ببياناتها الخاصة ولكن يجب عليها تعديل هذه البيانات إذا أشارت المعلومات المتاحة بشكل معقول إلى أن المشاركين الآخرين في السوق سيستخدمون بيانات مختلفة أو أن هناك شيئاً خاصاً بالمؤسسة غير متاح للمشاركين الآخرين في السوق. لا يحتاج الكيان إلى بذل جهود للحصول على معلومات حول افتراضات المشاركين في السوق ومع ذلك يجب على المنشأة أن تأخذ في الإعتبار جميع المعلومات المتوفرة بشكل معقول حول افتراضات المشاركين في السوق.

المطلب الثالث: متطلبات الإفصاح وفق المعيار IFRS 13

نظراً لتعقيد بيئة قياس القيمة العادلة والأهمية النسبية للأصول الأساسية من المتوقع أن تكون إفصاحات المعيار IFRS 13 المتعلقة بقياس القيمة العادلة مهمة للغاية للمشاركين في سوق رأس المال علاوة على ذلك، إن قياس القيمة العادلة مع الإفصاحات المكثفة يمكن أن توفر معلومات أكثر موثوقية وفي الوقت المناسب وقابلة للمقارنة من الأساليب الأخرى. قد تكون هناك فوائد وتكاليف أخرى مرتبطة بزيادة الإفصاحات المتعلقة بالقياس مثل انخفاض تكلفة رأس المال أو زيادة وساطة المعلومات.⁵⁵

⁵⁴ "Ifs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf," paras. 86–90.

⁵⁵ Skrålan Vergauwe and Ann Gaeremynck, "Do Measurement-Related Fair Value Disclosures Affect Information Asymmetry?," *Accounting and Business Research* 49, no. 1 (January 2, 2019): 1–31, doi:10.1080/00014788.2018.1434608.

أولاً. الهدف من إفصاحات قياس القيمة العادلة

تنقسم أهداف إفصاحات قياس القيمة العادلة إلى شقين:⁵⁶

1. يتم تقديم الإفصاحات لمساعدة مستخدمي البيانات المالية على تقييم أساليب التقييم والمدخلات المطبقة على جميع الأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة بعد الاعتراف الأولي.
2. يتم تقديم إفصاحات إضافية للقياسات الدورية التي يتم إجراؤها باستخدام المدخلات غير الملاحظة من المستوى الثالث بحيث يمكن للمستخدمين تقييم تأثير تلك القياسات على الأرباح وعناصر الدخل الشامل الأخرى.

يجب على معدي البيانات المالية الإفصاح عن المعلومات الكافية لتحقيق هذه الأهداف. عند تحديد ما إذا كانت الإفصاحات كافية أم لا، مع الأخذ في الاعتبار الأمور التالية:⁵⁷

- المستوى المناسب من التفاصيل؛
- مقدار التركيز على المتطلبات المختلفة؛
- المستوى المناسب من التجميع أو التفصيل؛
- ما مدى الحاجة إلى معلومات إضافية للسماح بتقييم المعلومات الكمية.

ثانياً. متطلبات الإفصاح المرتبطة بالأصول والالتزامات المقاسة وغير المقاسة بالقيمة العادلة

يلخص الجدول التالي متطلبات الإفصاح المرتبطة بالأصول والالتزامات التي يتم قياسها بالقيمة العادلة دورياً أو بشكل غير دوري بعد الاعتراف الأولي، وكذلك أصول والالتزامات مفصح عنها بشكل دوري أو غير دوري ولكن لم يتم قياسها بالقيمة العادلة.

⁵⁶ Adriana Duțescu, *Financial Accounting: An IFRS Perspective in Romania* (Cham: Springer International Publishing, 2019), 65–66, doi:10.1007/978-3-030-29485-4.

⁵⁷ Ibid., 66.

الجدول رقم (4.1): ملخص الإفصاح عن قياس القيمة العادلة

متطلبات الإفصاح	أصول والتزامات مقاسة بالقيمة العادلة بشكل دوري بعد الإعراف الأولي	أصول والتزامات مقاسة بالقيمة العادلة بشكل دوري بعد الإعراف الأولي	أصول والتزامات يفصح عنها بشكل دوري أو غير دوري ولكن لم يتم قياسها بالقيمة العادلة
قياس القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير	✓	✓	-
أسباب قياس القيمة العادلة	✓	-	-
المستوى داخل التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة (الأول، الثاني والثالث)	✓	✓	✓
التحويلات بين المستوى الأول والثاني مع الأسباب	✓	-	-
المستوى الثاني والثالث: وصف أسلوب التقييم	✓	✓	✓
المستوى الثالث: المدخلات الكمية غير الملاحظة	✓	✓	-
المستوى الثالث: تسوية الرصيد الافتتاحي والرصيد الختامي	✓	-	-
المستوى الثالث: وصف عمليات التقييم المستخدمة	✓	✓	-
المستوى الثالث: وصف الحساسية للتغيرات في المدخلات غير الملاحظة	✓	-	-
المستوى الثالث: القياس الكمي للحساسية للتغيرات في المدخلات غير الملاحظة	✓	-	-

المصدر: <http://www.corpgov.deloitte.com/site/CanEng/self-assessments-tools-and-other-resources/financial-reporting-tools>

يوضح الجدول (4.1) ملخصاً لمتطلبات الإفصاح حيث يُظهر الجانب الأيمن مستوى التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة الذي تنطبق عليه متطلبات الإفصاح في جميع المستويات، وهناك متطلبات أخرى إضافية لقياسات المستوى الثاني والمستوى الثالث. في حالة استخدام أساس قياس مختلف، على سبيل المثال التكلفة التاريخية، يتم الإفصاح عن الأصول والالتزامات في الحواشي بالقيمة العادلة كما يجب الإفصاح عن المعلومات الإضافية، مثل مستوى التسلسل الهرمي وأسلوب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة وعند تحديد الإفصاحات المطلوبة يتم الاعتماد على ما إذا كان الأصل أو الالتزام يتم قياسه بشكل دوري أو غير دوري ويوضح الجدول أيضاً ما إذا كانت الإفصاحات المطلوبة بشكل دوري وغير دوري أو القياسات بشكل دوري فقط أو القياسات بشكل غير دوري فقط.

ثالثًا. أهم التحديثات التي طرأت على تطبيق المعيار IFRS 13:

1. مراجعة تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة (ديسمبر 2018):

وكان الهدف من مراجعة المعيار مايلي: ⁵⁸

الهدف من مراجعة التطبيق هو تقييم تأثير المتطلبات الجديدة للمعيار IFRS 13 على المستثمرين والمعددين والمدققين، واختتمت IASB إستعراضه لنتائج مراجعة تنفيذ معيار القيمة العادلة في مارس 2018 وفي ديسمبر 2018 أصدر المجلس تقريراً عن المشروع وقدم تعليقات بعد استنتاج أن المعيار يحتوي على الأثر المقصود كما يلي:

- تعتبر الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" مفيدة لمستخدمي البيانات المالية؛
- تمثل بعض جوانب المعيار الدولي تحديات في التنفيذ ولا سيما تلك التي تتطلب الممارسة ومع ذلك يبدو أنه يتم تطوير الممارسات لمواجهة هذه التحديات؛
- لم ينتج عن تطبيق المعيار الدولي IFRS 13 أي تكاليف غير متوقعة؛
- خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى أن المشروع قد اكتمل وأنه ليس لديه أي إجراء آخر يتعين عليه اتخاذه فيما يتعلق بهذا المشروع.

2. تحديث المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة (مارس 2019):

وفيما يلي أهم ما جاء في التحديث: ⁵⁹

نشرت مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في 20 سبتمبر 2018 للتشاور العام مسودة تحديث لتصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للممارسات الشائعة (المعيار الدولي IFRS 13)، والتغييرات المقترحة هي نتيجة تحليل الممارسات الشائعة المتعلقة بمتطلبات الإفصاح للمعيار الدولي IFRS 13.

تعكس عناصر الممارسة الشائعة في تصنيف IFRS المعلومات التي غالبًا ما تدرجها الشركات التي تطبق معايير IFRS في بياناتها المالية ولكنها ليست مطلوبة صراحةً بموجب معايير IFRS، ويسمح تضمين عناصر الممارسة الشائعة في تصنيف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بترميز أكثر اتساقًا للبيانات المالية المعدة بموجب IFRS من خلال تقليل حاجة الشركات والهيئات التنظيمية إلى إنشاء عناصر التصنيف

⁵⁸ ARzepakowska, "Examen de la mise en œuvre d'IFRS 13, Évaluation de la juste valeur [Terminé]."

⁵⁹ arzepakowska, "Mise à jour de la taxonomie IFRS – Pratiques courantes (IFRS 13, Évaluation de la juste valeur) [ES]," Project, accessed June 12, 2022, <https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termines/ifrs-taxonomy-update-common-practice-ifrs-13-fair-value-measurement-ed>.

الخاصة بهم، ويحتوي مشروع التحديث التصنيفي هذا (01-2018) على تغييرات في تصنيف IFRS 2018 ويعكس الممارسات الحالية المتعلقة بمتطلبات الإفصاح للمعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة بما في ذلك:

- حساسية قياس القيمة العادلة للتغيرات في المدخلات غير الملاحظة؛
 - كمية معلومات حول المدخلات الهامة غير الملاحظة المستخدمة لأغراض قياس القيمة العادلة.
- لقد تم الإنتهاء من تحديث التصنيف هذا وإدراجه في تصنيف IFRS 2019 الذي نشرته مؤسسة IFRS في 27 مارس 2019.

المبحث الثالث: متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13

سيتناول هذا المبحث المتطلبات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة، حيث تم تقسيم هذه المتطلبات وتصنيفها إلى متغيرات بيئية من خلال أربعة أقسام: المتطلبات المحاسبية والتقنية، المتطلبات الإقتصادية، المتطلبات القانونية، المتطلبات الاجتماعية والثقافية. وتم حصر هذه المتطلبات من خلال الإعتماد على الأبحاث والدراسات المرتبطة بموضوع البحث، حيث إن هذا التصنيف يساعد في فهم المعيار وتطبيقه حسب احتياجات العوامل البيئية المختلفة ويساعد النظام المحاسبي المالي في اعتماد IFRS 13 قياس القيمة العادلة كمعيار وطني وإعداد مشروع لتطبيقه.

المطلب الأول: المتطلبات المحاسبية والتقنية

إشتمل هذا التصنيف على الجانب المحاسبي المتعلق سواء بالمؤسسات الإقتصادية أو بالنظام المحاسبي وأهميته على المستوى المحلي والدولي وكذلك مدى تأثير مهنة المحاسبة على الممارسات والقرارات المحاسبية خاصة في مجال التقييم والقياس، وتم تحديد أربعة متطلبات في هذا المجال من أجل تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.

أولاً: إلزامية الإفصاح عن البيانات المالية

الإفصاح هو الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية وذلك من أجل ترشيد مستخدمي المعلومات المحاسبية ومساعدتهم في اتخاذ ما يبدوا لهم من القرارات، والإفصاح يكون بقدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يتيسر فهمها ويكون في صلب القوائم المالية مثل قائمة الدخل والميزانية وغيرها وضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، كما يتم الإفصاح كذلك في قوائم مالية إضافية مرفقة

للقوائم المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها عند التعبير عن آثار التغير في قيم الأصول من خلال أساس القيمة العادلة.⁶⁰

تسمح معايير المحاسبة بتقدير الإدارة في تطبيق المعايير، وبالتالي فإن الإفصاحات في البيانات المالية هي نتيجة امتثال المؤسسة للمتطلبات الإلزامية وخياراتها الطوعية، غير أن المعيار IFRS 13 يترك مجالاً أقل للحكم من قبل المديرين والمسيرين مما يعني أن عنصر الإفصاح الإلزامي أكثر أهمية بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13، فحسب هذا المعيار يجب الإفصاح عن الطريقة المستخدمة لتحديد القيمة العادلة وبيان ما إذا كان تحديد القيمة العادلة مدعوماً بأدلة السوق أو كان يعتمد بشكل أكبر على عوامل أخرى والتي يجب على الكيان الإفصاح عنها، ويتطلب المعيار كذلك الإفصاح عن تقنيات التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة،⁶¹ من أجل تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية خاصة المستثمرين بفهم أحسن لأساليب التقييم وخاصة فيما يتعلق بالمدخلات المستخدمة في تطوير قياس القيمة العادلة. فمنذ اعتماد المعيار IFRS 13 يرى كثير من المدققين والأكاديميين أن المعيار له تأثير كبير على اتخاذ قرارات الإستثمار وذلك اعتماداً على نوع الشركة التي يستثمر فيها المستثمرون، كما أن زيادة الإفصاح ستعزز من جودة المعلومات المحاسبية وتقلل من عدم تناسق المعلومات والذي بدوره يقلل من تكلفة رأس المال ونتيجة لذلك ستخفض المخاطر التي تأتي مع قرارات الإستثمار بشكل كبير.⁶²

ويغطي المعيار الدولي IFRS 13 الإفصاحات بعد الاعتراف الأولي على أساس أن المعايير الدولية للتقارير المالية الأخرى تتناول الإفصاح عن القيم العادلة عند الإعراف الأولي (على سبيل المثال: يحدد المعيار IFRS 3 متطلبات الإفصاح عن قياسات القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة في اندماج الأعمال). يعتمد مستوى الإفصاحات الذي يتطلبه المعيار على ما إذا كان قياس القيمة العادلة دوري أو غير دوري بعد التحقق المبدئي، وتتعلق القياسات بشكل دوري بتلك التي يكون القياس فيها مطلوباً في نهاية كل فترة تقرير مقارنة بالقياسات بشكل غير دوري التي يقودها حدث أو معاملة معينة، قد تشمل القياسات الدورية اختيار السياسة بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 40 أو معيار المحاسبة الدولي 16 IAS لتسجيل الممتلكات بالقيمة العادلة أو المتاحة للبيع أو بالقيمة العادلة من خلال تصنيف الأدوات المالية بالأرباح أو الخسائر، وتنشأ القياسات غير الدورية بسبب حدث معين للفترة مثل تصنيف محتفظ به

⁶⁰ أحمد محمد أبو شمالة، معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، الطبعة العربية الأولى (الأردن: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010)،

65.

⁶¹ Stefan Sundgren, Juha Mäki, and Antonio Somoza-López, "Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-Value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13," *International Journal of Accounting* 53, no. 1 (2018): 54–75, doi:10.1016/j.intacc.2018.02.003.

⁶² Oyeibisi Mary Ogundana et al., "Fair Value Measurement (IFRS 13) and Investing Decision: The Standpoint of Accounting Academics and Auditors in Lagos and Ogun State, Nigeria," *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, February 13, 2018, <https://www.abacademies.org/articles/fair-value-measurement-ifs-13-and-investing-decision-the-standpoint-of-accounting-academics-and-auditors-in-lagos-and-ogun-state-6984.html>.

لبيع بموجب المعيار IFRS 5 أو انخفاض قيمة الأداة المالية أو غير المالية حيث يتم تخفيض الأصل إلى القيمة العادلة. في حين أن العديد من متطلبات الإفصاح هي نفسها فإن الإفصاحات الدورية تتضمن متطلبات إضافية تنطبق على الطبيعة المستمرة لمتطلبات قياس القيمة العادلة.⁶³

ثانياً: مهنة خبراء التقييم

يتزايد استخدام قياس القيمة العادلة IFRS 13 في إعداد التقارير المالية في جميع الصناعات وتعتبر عملية تدقيق قياسات القيمة العادلة صعبة نظراً لأنواع التقييمات العديدة التي يتم إجراؤها والخلفية المتنوعة للأشخاص الذين يقومون بأعمال التقييم، فقد تختلف جودة هذا العمل لأن هناك عدد من المتغيرات والافتراضات المحتملة مما يزيد من صعوبة تدقيقها مقارنة بالتقديرات المحاسبية الأخرى. تم وضع مهنة التقييم والمنظمات المهنية للتقييم لإنشاء مجموعة أكثر اتساقاً من متطلبات الأداء المصممة لجعل مهنة التقييم أكثر اتساقاً وتقييمات أكثر قابلية للتدقيق، فمهنة التقييم تحتاج إلى أطراف مؤهلين بالعمل في هذا المجال، حيث أن هذه المهنة تختلف كثيراً عن مهنة مراجعي الحسابات أو المحاسبين الماليين. يقوم خبراء التقييم بفهم وتوثيق الافتراضات الأساسية في الوصول إلى القيمة العادلة وتقييم مدى إتساق أساليب القيمة العادلة المستخدمة بما في ذلك المدخلات الرئيسية والمخرجات والقيم المتوقعة والمسؤول عن المعلومات المطلوبة والنواتج وتوقيت العمل الميداني، علاوة على ذلك يقوم خبراء التقييم بمناقشة التحديات المحتملة مع التقييم (على سبيل المثال: سجلات العمل المحدودة أو التحليلات) وأي قيود قد يفرضها العميل على تحليل متخصص التقييم (على سبيل المثال: تطلب الإدارة تحليل تقييم محدود بدلاً من تحليل تقييم شامل). يمكن أن يوفر هذا الاتصال وقتاً كبيراً مقدماً ويجنب التأخيرات المحتملة في التدقيق بدلاً من معالجة التوقعات غير المتوافقة بعد استلام تقرير التقييم، كما يقوم خبراء التقييم بتذكير الإدارة بأنها مسؤولة عن البيانات المالية، بما في ذلك تقديرات القيمة العادلة المدرجة في تلك البيانات المالية.⁶⁴

قامت العديد من الهيئات المهنية في العالم مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين بالشراكة مع جمعيات ومعاهد مختلفة بإنشاء برامج معتمدة تساعد المتخصصين في عمليات التقييم على حماية المصلحة العامة، من خلال تحديد نطاق العمل وتوثيقه بشكل أفضل وتوفير نظام لمراقبة الجودة وإنشاء مدونة أخلاقيات لحاملي الشهادات المعتمدين.

⁶³ "Clearly IFRS - Summary Guidance and Practical Tips.Pdf," 4, accessed June 21, 2022, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-clearly-ifrs-fair-value-measurement-ifrs-13.pdf>.

⁶⁴ Maria L Murphy and Mark O Smith, "How to Audit Fair Value Measurements," *Journal of Accountancy*, December 1, 2017, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/dec/how-to-audit-fair-value-measurements.html>.

ثالثاً: دور الهيئات المحاسبية في تطبيق المعيار IFRS 13

إن البلدان المتقدمة لديها هيئات محاسبية تشارك في عملية وضع المعايير، في حين أن البلدان النامية ذات هيئات محاسبية مهمشة في وضع المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يؤدي إلى تكثيف الضغط لزيادة عدد البلدان النامية الممثلة في إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية وفي اللجان الاستشارية التابعة لها، وعليه ينبغي اعتبار الحاجة إلى بناء قدرات محلية لوضع المعايير في البلدان النامية شرطاً لا غنى عنه، وسيكون اعتماد وتكييف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والمعايير المحلية للبلدان النامية جزءاً من برنامج يهدف إلى تطوير معايير المحاسبة المحلية التي تلبي الإحتياجات المحاسبية الخاصة بكل بلد.⁶⁵

إن الهيئات المحاسبية توكل إليها مهمة تطوير المعايير المحاسبية الدولية لتناسب الظروف المحلية وهذا يشكل تحدياً بشأن تطبيق هذه المعايير بما في ذلك المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة، حيث يمكن التغلب على التحديات من خلال النقاط التالية:⁶⁶

- القيام بالمزيد من التجارب أثناء التطبيق من خلال الحصول على تقديرات القيمة العادلة من خبراء التقييم؛
- يجب أن يكون المعدون والمراجعون على دراية بأساليب التقييم المختلفة لتقدير مدى معقولية الافتراضات التي يقوم عليها التقييم والتقديرات التي ينتجها خبراء التقييم؛
- يجب على مديري مؤسسات التدقيق ولا سيما الصغيرة والمتوسطة الحجم توفير تدريب كامل لموظفيهم على قياس القيمة العادلة نظراً لأن جودة المعلومات المحاسبية تعتمد بشكل كبير على خبرة معدي التقارير المالية والكفاءة الفنية للمدقق؛
- يؤدي اعتماد المعيار الدولي IFRS 13 إلى وضع المسؤوليات على عاتق البلدان التي تطبق المعيار لتطوير الهياكل المؤسسية التي توحد أساليب التقييم وتوفر إرشادات التقييم للبنود التي ليس لها سعر في السوق، وقد يكون إنشاء مثل هذه الهياكل شرطاً لا غنى عنه لتحقيق الكامل للمنافع الاجتماعية والاقتصادية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

رابعاً: الأنظمة المحاسبية والتقارب الدولي:

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى التحرك نحو المحاسبة العالمية وهذا بسبب العولمة وطبيعة الترابط العالمي للأسواق المالية والحاجة إلى وجود معايير محاسبية موحدة. إن المعيار IFRS 13 الخاص

⁶⁵ Edward E Chamisa, "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe," *The International Journal of Accounting* 35, no. 2 (July 2000): 267–86, doi:10.1016/S0020-7063(00)00049-2.

⁶⁶ Babajide Oyewo, "Post-Implementation Challenges of Fair Value Measurement (IFRS 13): Some Empirical Evidence," *African Journal of Economic and Management Studies* 11, no. 4 (2020): 587–607, doi:10.1108/AJEMS-05-2019-0183.

بقياس القيمة العادلة هو واحد من مجموعة واحدة تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، لقد استخدمت العديد من الدول في الماضي معايير خاصة بها ومع ذلك بسبب التغيرات السريعة أصبح أكثر من 115 دولة في العالم تستخدم معايير IFRS، وازدادت الحاجة إلى هذا التقارب الدولي مع مجموعة واحدة من المعايير بسبب الأزمة المالية ومحاولة الشركات الوصول إلى أسواق رأس المال داخل وخارج حدود البلدان الأصلية. إن الأنظمة المحاسبية في البلدان النامية أصبحت مجبرة على الانتقال إلى مجموعة واحدة من المعايير بإجراء إصلاحات تهدف إلى إزالة الاختلافات بينها وبين المعايير الدولية وهذا سيمكنها من تحقيق فوائد كبيرة حيث ستستفيد الشركات بمزيد من تكنولوجيا المعلومات المبسطة وتحقيق اتصال أفضل مع الأطراف الخارجية. وعليه، فإن التقارب مع مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية عالية الجودة هو احتمال حقيقي. وفيما يلي بعض الأمثلة على كيفية حدوث التقارب:⁶⁷

1. تقوم الصين بإصلاح نظام التقارير المالية من خلال نهج يسمى عملية التقارب المستمر والهدف هو القضاء على الاختلافات بين معاييرها والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
 2. تسمح اليابان الآن باستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المحلية ومن المتوقع أن يزداد عدد الشركات التي تختار استخدام المعايير الدولية بشكل كبير في المستقبل القريب.
 3. شرع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) و (FASB) (في الولايات المتحدة) السنوات الماضية في العمل على تقريب معاييرهما حيث أصدر مجلسا الإدارة معيارًا جديدًا بشأن الاعتراف بالعائدات وسيستبع ذلك معايير جوهرية أخرى حول الأدوات المالية ومحاسبة الإيجارات وغيرها.
 4. في السنوات الأخيرة لعبت ماليزيا دورًا أساسيًا في المساعدة في تعديل محاسبة الأصول الزراعية.
 5. قدم فريق وضع المعايير في إيطاليا المشورة بشأن محاسبة مجموعات الأعمال تحت سيطرة مشتركة.
 6. بالإضافة إلى ذلك وافق المنظمون الأمريكيون والأوروبيون على الاعتراف بمعايير بعضهم البعض للإدراج في مختلف بورصات الأوراق المالية العالمية، ونتيجة لذلك تم إلغاء متطلبات التسوية المكلفة وهذا يؤدي إلى قدر أكبر من القابلية للمقارنة والشفافية نظرًا لأن قضايا المحاسبة الدولية مهمة جدًا.
- كما تلعب منظمات أخرى دور مهم في التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، حيث تدعم المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) تطوير واستخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية باعتبارها مجموعة واحدة من المعايير الدولية عالية الجودة في العروض والقوائم العابرة للحدود، وتوصي بأن يسمح أعضاؤها للمصدرين متعددي الجنسيات باستخدام المعايير الدولية للإبلاغ المالي في العروض والقوائم العابرة للحدود، كذلك يطلب الاتحاد الأوروبي من شركات الدول الأعضاء المتداولة علنًا استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

⁶⁷ Kieso, Weygandt, and Warfield, *Intermediate Accounting*, 16.

المطلب الثاني: المتطلبات الإقتصادية

يدخل الجانب الإقتصادي في البيئة المحاسبية، ومن أجل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 تم التطرق إلى عاملين أساسيين وهما: مستويات السوق وبيئة السوق، حيث تؤثر هذه العوامل في أهمية المعلومات المحاسبية المنشورة في القوائم المالية.

أولاً: مستويات السوق (التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)

التسلسل الهرمي للقيمة العادلة هو تصنيف للمدخلات - من الأكثر موثوقية إلى الأقل موثوقية - لاشتقاق القيمة العادلة للأصل أو الالتزام، وأنشأ مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية تسلسلاً هرمياً للقيمة العادلة بهدف إدراج مدخلات السوق المستخدمة لقياس القيمة العادلة في ثلاثة مستويات عامة، ويقصد بمصطلح "المدخلات" أن يشير بشكل عام إلى الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الالتزام كأساس للنظر في افتراضات المشاركين في السوق في قياسات القيمة العادلة.⁶⁸

وحسب المعيار IFRS 13 يعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية الأكبر للأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الخصوم المماثلة (مدخلات المستوى الأول) وأقل أولوية للمدخلات غير القابلة للملاحظة (مدخلات المستوى الثالث).⁶⁹

ويعترف المعيار IFRS 13 بثلاثة مستويات من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة كما يلي:⁷⁰

1. **مدخلات المستوى الأول:** هي الأسعار المعلنة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات التي يمكن للكيان الوصول إليها في تاريخ القياس.
 2. **مدخلات المستوى الثاني:** هي مدخلات بخلاف أسعار السوق المدرجة في المستوى الأول الذي يمكن ملاحظته للأصل أو الالتزام، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.
 3. **مدخلات المستوى الثالث:** هي مدخلات غير قابلة للملاحظة للأصل أو الالتزام المحدد مؤثرة في القياس.
- يجب على المؤسسة أن تحاول دائماً قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام من خلال مدخلات المستوى الأول، إذا لم يكن ذلك ممكناً يجب على الكيان بدلاً من ذلك استخدام مدخلات المستوى الثاني وإذا لم يكن هذا الإجراء قابلاً للتطبيق فمن المفترض أن يستخدم مدخلات المستوى الثالث كخيار أخير. والغرض من هذا التسلسل الهرمي هو مطابقة القيم بالسوق قدر الإمكان.

⁶⁸ Elisa Menicucci, *Fair Value Accounting* (London: Palgrave Macmillan UK, 2015), 29, doi:10.1057/9781137448262.

⁶⁹ L.I. Kulikova, A.R. Samitova, and P.A. Aletkin, "Investment Property Measurement at Fair Value in the Financial Statements," *Mediterranean Journal of Social Sciences*, February 1, 2015, 403-4, doi:10.5901/mjss.2015.v6n1s3p401.

⁷⁰ Jan Dvořák, "How Do Czech Companies Report Fair Value Measurement Under IFRS 13?," *European Financial and Accounting Journal* 12, no. 3 (December 11, 2018): 117-27, doi:10.18267/j.efaj.191.

يوفر المستوى الأول قياس أفضل للقيمة العادلة لاعتماده على المدخلات الملاحظة والقابلة للمشاهدة مباشرة، وهذا يعتبر أكثر عدالة وشفافية بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية المنشورة ويخفف من ظاهرة عدم تماثل المعلومات إلى أدنى درجة، والعكس بالنسبة لمدخلات المستوى الثالث الذي يؤدي إلى أعلى درجة من عدم تماثل المعلومات بين المستخدمين والمعددين مما يتطلب القيام بإفصاحات إضافية عن المدخلات وتقنيات التقييم المستخدمة، لهذا فإن الاعتماد على المستويات الأخرى بخلاف المستوى الأول يعطي للإدارة فرصة التحيز في قياس القيمة العادلة بهدف التلاعب بالأرباح وحقوق الملكية من أجل تحقيق منافع شخصية للإدارة، ويتسم التسلسل الهرمي للقيمة العادلة بالمرونة بحيث أنه إذا كان السوق نشط وأصبح غير نشط عند قياس الأصل أو الالتزام يتم الانتقال إلى المستوى الثاني أو الثالث.⁷¹

ثانياً: بيئة السوق

يتطلب قياس القيمة العادلة تحليل بيئة السوق، حيث يجب تحديد التأثير على قياس القيمة العادلة حسب بيئة السوق من المدخلات وأساليب التقييم، وتختلف بيئة السوق في مراحل مختلفة مثل فترة الأزمة المالية وفترة التطور المالي، وفي بلدان مختلفة مثل بيئة السوق في البلدان المتقدمة وبيئة السوق في البلدان الناشئة في نفس الفترة، لذلك تظهر في بيئات السوق خاصية التنوع ويأخذ قياس القيمة العادلة ميزة التنوع كخلفية في محاولة لعكس الوضع الحقيقي للاقتصاد. إن الهدف من قياس القيمة وأساس المعاملة الافتراضية يوفران مساحة سوقية واسعة لقياس القيمة العادلة، فبغض النظر عن التحليلات من جانب المدخلات أو جانب تقنيات التقييم فإن إجراء قياس القيمة العادلة لا يمكن أن يكون مستقلاً عن حكم بيئة السوق. إن فرص قياس القيمة العادلة في المستوى الثاني والمستوى الثالث ستكون أكثر بالنسبة للسوق في الاقتصاد الناشئ أو في فترة الأزمة المالية مقارنة بالدول المتقدمة رغم أن كلا الحالتين يحتاجان إلى قياس ثلاثة مستويات لتسلسل القيمة العادلة بشكل لا مفر منه ويختلفان فقط في نطاق القياس، كما يجب أن يكون وضع بيئة الأزمات لا يستثنى من قياس القيمة العادلة عند مواجهة العديد من مشاكل القياس. لقد تأثرت سلطة وضع القواعد التي يمثلها مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل كبير بالوضع الاقتصادي للبلد المتقدم في عملية وضع القواعد، لذلك يجب أن تكون المشكلة المتوافقة مع القواعد والبيئة بارزة للغاية ومن الضروري التعامل مع المشكلة المتوافقة لقياس القيمة العادلة وبيئة تطبيقها وبشكل أساسي بيئة السوق.⁷²

إن بيئات السوق التي سبق ذكرها تؤدي إلى اختلافات في النتائج التنفيذية لقياس القيمة العادلة من قبل البلدان المختلفة، وعليه، فإن الحكم على بيئة السوق في قياس القيمة العادلة وفق المعيار الدولي

⁷¹ على محمود مصطفى خليل وآخرون، "تقييم مدى ملاءمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (13) في ضوء قواعد حوكمة الشركات"، المجلة العلمية التجارة والتمويل 33، عدد 3 (2013): 461-516.

⁷² Liu Fang, "The Requirements of Fair Value Measurement on Market Environment," 2013, 321-30, doi:10.1007/978-3-642-38442-4_34.

لإعداد التقارير المالية IFRS 13 يعد أمراً لا غنى عنه مهما كانت الظروف التي يمر بها السوق. إن البحث في جانب بيئة السوق يؤدي إلى إتيان نظرية قياس القيمة العادلة ويكون مفيد للكيانات في التعامل مع مشكلات قياس القيمة العادلة وحل المشكلات المشتركة الموجودة في الأسواق المختلفة.

المطلب الثالث: المتطلبات القانونية

تؤثر العوامل السياسية والقانونية في البيئة المحاسبية، وسيتم تناول ثلاثة عناصر تؤثر في جميع جوانب المحاسبة ومتطلباتها والتي من ضمنها متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة وهي: الحماية القانونية للمستثمرين والبيئة السياسية والنظام الضريبي.

أولاً: الحماية القانونية للمستثمرين

وتشمل مجموعة القوانين والتشريعات التي تمثل البيئة القانونية والتشريعية المنظمة للإستثمار والتي تؤثر على أنشطة المستثمرين داخل البلد وتوفر لهم الحماية القانونية بحيث تكون هذه القوانين واضحة ومشجعة على الإستثمار وتتصف بالمرونة، وتختلف درجة الحماية القانونية عبر البلدان إما قوية أو متوسطة أو ضعيفة.

إن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بشكل إيجابي بحماية المستثمر، حيث تتمتع الشركات التي تستثمر في البلدان التي لديها حماية قوية للمستثمرين بأهمية أعلى من حيث القيمة لأرقام المحاسبة مقارنة بالبلدان ذات الحماية الضعيفة، إن حماية المستثمر تحد من السلوك الإنتهازي للمديرين الماليين، ومن ثم فإن الشركات التي تعمل في الدول التي فيها حماية قوية للمستثمرين لا تسئ استخدام التقدير المحاسبي على أعلى درجة وبالتالي تفصح عن تقديرات قياس القيمة العادلة المرتبطة بالمستوى الثالث من التسلسل الهرمي وفق المعيار IFRS 13، والعكس بالنسبة للشركات التي تتمتع بحماية ضعيفة يكون فيها الحافز للسلوك الإنتهازي أعلى وتقدم مخاطر المعلومات في تقديرات القيمة العادلة. يتم قياس حماية المستثمر بعدة متغيرات منها: إستقلالية مجلس الإدارة، تطبيق قوانين الأوراق المالية، حماية حقوق الأقلية من المساهمين، تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة، إستقلالية وكفاءة النظام القضائي، حرية الصحافة، سيادة القانون، حسن توقيت الإفصاح المالي، عدد المحللين المتابعين... إلخ. ومن ثم، فإن الحماية القوية للمستثمر تؤثر على أهمية القيمة العادلة في التسلسل الهرمي بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية 13 وتؤدي إلى زيادة أهمية البيانات المالية.⁷³

بغض النظر عن المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة تعتبر الأصول والالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة ذات قيمة في البلدان التي تتمتع ببيئة حماية قوية أو متوسطة للمستثمر، وبالنسبة للشركات

⁷³ Jimi Siekkinen, "Value Relevance of Fair Values in Different Investor Protection Environments," *Accounting Forum* 40, no. 1 (2016): 1–15, doi:10.1016/j.accfor.2015.11.001.

في البلدان ذات بيئة حماية المستثمرين الضعيفة فإن الأصول التي يتم قياسها والإبلاغ عنها بأسعار السوق في المستوى الأول هي فقط ذات قيمة مناسبة للمستثمرين.⁷⁴

ثانياً: البيئة السياسية

ينظر إلى تأثير السياسة على وضع المعايير المحاسبية من ناحية أن مهنة المحاسبة تسيطر عليها منظمات تمثل كيانات سياسية مما ينتج عنه بالضرورة اختيار معايير محاسبية ذات توجه سياسي، أو عن طريق الصراع بين مختلف مجموعات المصالح المشاركين في بيئة إعداد التقارير المالية الذين يحاولون التغيير داخل مهنة المحاسبة والذي يقود بدوره إلى بروز قوى سياسية تستهدف مجلس معايير المحاسبة للضغط عليه من أجل تغيير القواعد المحاسبية الحالية وتطوير قواعد جديدة لأن الطريقة الأكثر فعالية للتأثير هي المشاركة في صياغة القواعد ومحاولة التأثير على معديها.

وبينما تتضاعف هذه الضغوط هناك مجموعات أخرى تقاوم مثل هذه الإجراءات، وعليه لا يمكن تجاهل التدخل السياسي الواضح في المحاسبة.

ويمكن مواجهة هذا التدخل من خلال ثلاثة عناصر تتمثل في:⁷⁵

1. الدفاع التعليمي

ويقصد به مواجهة التدخل السياسي في مجلس معايير المحاسبة الدولية، إذ أن الإنفعالات المتولدة بواسطة المحاسبة يمكن تجنبها لو كانت الأهمية النسبية والمحدودة للعديد من الأرقام في المحاسبة كانت مفهومة بشكل أفضل.

2. الدفاع المفهومي

يقصد به ضرورة تأسيس نصوص قانونية واضحة والإطار المفاهيمي الذي تشتق منه المعايير لمواجهة التدخل السياسي، لأن الإطار النظري القوي الذي تبنى عليه المعايير المحاسبية يشكل القواعد الأساسية في مواجهة هذه التدخلات السياسية.

3. الدفاع الهيكلي

ضرورة أن يكون الهيكل المؤسسي لمنظمات المحاسبة متماسك، بحيث تكون لها دور في صياغة مقترحات مقبولة من طرف المؤسسات الحكومية قبل أن تصبح معايير قابلة للتنفيذ، وذلك بغية تجنب وإبعاد تعرض المعايير المحاسبية عن أي تدخلات سياسية.

⁷⁴ Andrei Filip et al., "Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement" (International Accounting Standard Board's public, 2018), 1-60.

⁷⁵ زهير خضير ياسين، "البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، عدد 11 (2006): 1-12.

ثالثاً: النظام الضريبي:

يتحدد الربح المحاسبي نتيجة تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بينما الربح الضريبي يتحقق في ضوء التشريعات والقواعد الضريبية وينتج عن الفرق بينهما ما يسمى بالفروق الضريبية، ومن أجل تحقيق التناظر أو التقارب بين الربح المحاسبي والربح الضريبي يتطلب ذلك تغيير في القواعد الضريبية.⁷⁶ تتغير القواعد الضريبية عند تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية وهذا يتطلب تكيف النظام الضريبي مع المعايير الدولية للتمكن من تحقيق الحوكمة الضريبية.

إن الأخذ بالمتطلبات الضريبية التي أقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية يحقق مجموعة من المبادئ تتمثل في:⁷⁷

1. الإفصاح والشفافية:

يتطلب هذا المبدأ التعرف على كيفية تحديد الوعاء الضريبي من قبل مصلحة الضرائب والأسس التي يعتمد عليها في وضع القانون الضريبي الذي يكون بناء على ما جاء في المعايير الدولية للتقارير المالية.

2. الموضوعية

حيث يتضمن هذا المبدأ توفر الجانب الموضوعي في أحكام النظام الضريبي من حيث الوضوح وعدم القابلية للتأويل، لأن هذه الأحكام قد تم صياغتها على أساس قواعد محاسبية واضحة.

3. مبدأ تقنين حقوق المكلفين

يؤكد هذا المبدأ على دعم حقوق المكلفين بالضريبة وعدم المبالغة في التقديرات وضمنان حقهم في الإطلاع على الأسس التي تم الإعتماد عليها في فحص النشاط.

المطلب الرابع: المتطلبات الاجتماعية والثقافية

باعتبار تأثير المتغيرات الثقافية والاجتماعية على البيئة المحاسبية فهي تلعب دور كبير في تكوين الفاهيم والمعايير المحاسبية وتتخذ بعين الاعتبار عند تطبيقها، وعليه فقد تم حصر ثلاث متطلبات أساسية لتطبيق المعيار IFRS 13 تم تصنيفها ضمن المكونات الاجتماعية والثقافية للبيئة المحاسبية.

⁷⁶ عارف محمود كامل عيسى و عارف محمود كامل، "قياس أثر اتساق الفروق الضريبية على جودة الأرباح المحاسبية والقيمة السوقية للمنشأة: دراسة عملية"، الفكر المحاسبى 25، عدد 2 (2021): 408-41.

⁷⁷ د جاحدو و أ حمدي جليلة، "الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية-دراسة ميدانية-"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات 2، عدد 32 (2014): 339-66.

أولاً: اللغة والترجمة

تؤثر الثقافة على البيئة المحاسبية لبلد ما بشكل رئيسي من خلال تأثيرها على القيم المحاسبية وعلى العوامل المؤسسية مثل سوق رأس المال والنظام القانوني، لكن غالبية الدراسات متعددة الثقافات تجاهلت الجوانب المهمة للثقافة مثل لغة بلد بالرغم من أن الباحثين يقررون بأن اللغة والثقافة لا ينفصلان. قد تكون هناك اختلافات قابلة للقياس في المعنى بين مفهوم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" وترجمته إلى لغة أخرى في العديد من الفروق الدلالية في جميع أبعاد البنية المعرفية لمشاكل الترجمة لها آثار مهمة على واضعي المعايير والمهنيين لأن الفروق اللغوية المختلفة من قبل المحاسبين من شأنها أن تقوض هدف البيانات المالية القابلة للمقارنة وقد تؤدي إلى نزاعات قانونية، فالمعنى الضمني لمصطلح القيمة العادلة يصعب ترجمته وبالتالي قد تؤدي الاختلافات الإدراكية المحددة في نفس المفهوم إلى تطبيقات مختلفة لنفس المفهوم.⁷⁸

إن مشكلة اللغة هي مشكلة عامة ترتبط بالممارسة والتفاهم في المحاسبة الدولية والتي تؤثر على لغة المصطلحات المحاسبية ومعانيها وكيفية استخدامها، وعليه فإن استخدام نصوص المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 13 والمصطلحات والعبارات الواردة به أو بالمراجع الأجنبية وترجمتها إلى اللغة العربية يعد أمراً بالغ الأهمية قد يؤدي إن لم يتم بشكل جيد إلى عرض لا يتفق والنص الأجنبي ثم إلى معالجة محاسبية ليست هي المقصودة، فقد تستخدم المحاسبة الأمريكية والأنجليزية مصطلحات معروفة بالنسبة للمؤسسات العربية ولكن لا تستخدم ذات الاستخدام الأجنبي، مثل استخدام مصطلح إعادة تقييم الأصل في نهاية كل سنة مالية، واستخدام مصطلح discounting أي الخصم ولا يعني هذا المعنى فحسب ولكن يستخدم لتحديد القيمة الحالية لأصل ثابت أو لمبلغ سيدفع أو يحصل في المستقبل، ونفس الشيء لمصطلح recognition الذي من معانيه "إعتراف" ولكن المعنى المستخدم في دول الغرب هو إثبات قيمة البند بالقوائم المالية ودفترها، فإن تم اختيار معنى للمصطلح باللغة العربية ليس هو المقصود فإن ذلك لن يحقق المعنى من الترجمة. إن عدم التطبيق الجيد للمصطلحات التي يصعب ترجمتها يتطلب ضرورة تدريب المحاسبين على مثل تلك الاستخدامات.⁷⁹

وتجدر الإشارة إلى أن اللغة الإنجليزية هي اللغة التي يحتاج إليها الأكاديميون والمحاسبون ليتمكنوا من دراسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحديد مصطلحات المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة للقيام بالمعالجة المحاسبية الصحيحة، وكذا توظيفها في كتابة الأبحاث والمقالات العلمية،

⁷⁸ Andreas Hellmann, Chris Patel, and Noriyuki Tsunogaya, "Foreign-Language Effect and Professionals' Judgments on Fair Value Measurement: Evidence from Germany and the United Kingdom," *Journal of Behavioral and Experimental Finance* 30 (June 1, 2021): 100478, doi:10.1016/j.jbef.2021.100478.

⁷⁹ صلاح الدين عبد الرحمان فهمي، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2008)، 6-15.

ذلك أن اللغة الإنجليزية هي اللغة الرسمية لإصدار المعايير المحاسبية الدولية ومعظم الأبحاث الرصينة تكتب بهذه اللغة العالمية حتى أصبح عددها يفوق تلك المكتوبة باللغة المحلية التي يتحدث بها الباحث ولا تستغني عنها الأنظمة المحاسبية في فهم وتطبيق المعايير.

ثانياً: متطلبات المعيار في البيئة الدينية الإسلامية

إن قابلية تطبيق قياس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13 على محاسبة الأصول المالية في المؤسسات المالية الإسلامية لا يتعارض مع الشريعة الإسلامية في بعض الجوانب، فهناك حالات كثيرة يطلب فيها علماء الشريعة القيمة العادلة في إصدار الأحكام، على سبيل المثال عند تحديد مبلغ مدفوعات الزكاة يفضل استخدام القيمة العادلة بدلاً من صافي القيمة الممكن تحقيقها أو التكلفة التاريخية، استخدام القيمة العادلة في تحديد بدل الإقامة أثناء السفر الذي يتم تحميله على عقد المضاربة، واستخدام القيمة العادلة في تحديد قيمة العقار في حالة التخلف عن السداد عندما يكون العقار مرهوناً بموجب التمويل الإسلامي، إلا أن المخاوف تنشأ في غياب الأسواق النشطة، لأن التطبيق ينطوي على أحكام محددة وعدم الموضوعية في القياس، فعندما يتم تقييم الأصول المالية بالقيمة العادلة في المستوى 2 والمستوى 3 يجب تطبيق تقنيات تقييم على أساس الفائدة وهذا الاستخدام مثير للمخاوف بموجب إطار الشريعة الإسلامية، ذلك لأن عملية التقدير تتضمن المضاربة والتنبؤ واستخدام سعر الفائدة وعملية الخصم والإجراءات الأخرى التي تؤدي إلى المخاطر وتزيد أكثر من حالات الغموض والتعقيد.⁸⁰

لم يتم تبني تقنيات التقييم على أساس الفائدة من قبل هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تكييفها لممارسات المحاسبة التقليدية، ومن أجل الإمتثال للشريعة هناك حاجة لتطوير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 وتعديله لتلبية متطلبات الفقه الإسلامي في إطار إصدار المعايير اللاحقة لتعديل المعايير التقليدية. إن عالمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تقتضي مراعاة المعتقدات الدينية والثقافات الدينية المختلفة، علاوة على ذلك فإن البيئة الإسلامية على وجه الخصوص بحاجة إلى القيام بالمزيد من الدراسات والتحليل فيما يتعلق بالمعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.⁸¹

إن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة يكون مناسباً من منظور الفقه الإسلامي إذا لم يكن هناك مشكل متعلق بالشك أو الغرر من أجل تحقيق التوافق مع الضوابط الشرعية. وجاءت دراسة هذا الجانب الثقافي المهم المتعلق بالدين الإسلامي في ظل توجه بعض الدول إلى

⁸⁰ Nathasa Mazna Ramli et al., "Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement: Issues and Challenges Faced by the Islamic Financial Institutions in Malaysia," *Jurnal Pengurusan* 63, no. 4 (2021), doi:10.17576/pengurusan-2021-63-04.

⁸¹ Leila Gharbi, "A Critical Analysis of the Use of Fair Value by Islamic Financial Institutions," *Journal of Islamic Accounting and Business Research* 7, no. 2 (April 11, 2016): 170–83, doi:10.1108/JIABR-10-2013-0037.

صاغ التمويل الإسلامي عن طريق اعتماد البنوك الإسلامية أو فتح شبابيك إسلامية في البنوك التقليدية ليس في الدول العربية فحسب بل حتى في بعض الدول الأوروبية.

ثالثاً: المؤسسات الأكاديمية والعلمية

يعمل التعليم على تطوير المهارات والعلوم، لذلك لا يمكن تصور أن تكون المحاسبة متطورة في بلد ما في ظل بيئة ثقافية وتعليمية رديئة، فهي تتعامل بالأرقام وتحتاج أن يكون مستخدميها على درجة عالية من الثقافة في العلوم المالية والإدارية، بالإضافة إلى مهارة فنية في قياس وتفسير الأرقام والنتائج وأن يكون على درجة مقبولة من المعرفة بتكنولوجيا المعلومات واستخداماتها والقدرة على إدارة برامج المحاسبة الإلكترونية.⁸²

إن الفهم السليم للمعايير المحاسبية خاصة المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة يحتاج إلى توفير بيئة محلية لإعداد خريجين متخصصين يكونوا مؤهلين وكفاء تتوافر فيهم المواصفات الصحيحة للتعامل والاندماج في البيئة المحاسبية الدولية، وتتمثل هذه البيئة في الجانب الأكاديمي والعلمي في الكليات وأقسام المحاسبة في الجامعات سواء كانت حكومية أو خاصة والمراكز العلمية والمهنية المتخصصة المختلفة.

ومن أجل إعداد بيئة أكاديمية وعلمية مناسبة لفهم وتطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة يمكن توفير المتطلبات التالية:⁸³

- توفير مناهج دراسية تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية بالإستعانة بمناهج بعض الجامعات العالمية المشهود لها في هذا المجال؛
- أن تكون الطروحات النظرية والتطبيقية للمادة الدراسية الواحدة بموجب المعيار الدولي لقياس القيمة العادلة؛
- توفير المحاضرين الأكفاء والمتمكنين من الممارسات المهنية في مجال القيمة العادلة ونقل الخبرة والتجربة للطلبة والمدرسين؛
- توفير الكتب الدراسية بما يتلاءم وتحديثات المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار IFRS 13؛
- الإستعانة بأساتذه ومحاضرين من الدول المتقدمة الذين لديهم نظرة مستقبلية عن ظروف البلدان وما يلائم متطلباتها؛
- القيام بدورات تدريبية ومؤتمرات في المجال لضمان الفهم السليم لتطبيق القيمة العادلة؛

⁸² ليلي ناجي مجيد الفتلاوي، "بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة 2013، عدد 4 (2013): 283-302.

⁸³ عبد الناصر نور و طلال الجاوي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق"، مجلة أبحاث جامعة حلب، سوريا، 2003، 1-21.

- إهتمام البحث العلمي بهذا النوع من المواضيع وإثرائه من الناحية النظرية والتطبيقية.

خاتمة الفصل الأول

تم من خلال هذا الفصل التعرض للمفاهيم العامة المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي SCF ومهنة المحاسبة في الجزائر، وتم كذلك التطرق إلى أهم بدائل القياس المحاسبي المتمثل في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة ومتطلبات تطبيقه، والذي يعتبر أسلوب قياس موحد يعتمد عليه في القياس والتقييم ويحظى بالقبول في كثير من البلدان، ويلبي احتياجات المستخدمين وأصحاب المصلحة، وجميع الأطراف ذات الصلة، ويعتبر هذا الأسلوب كبديل عن نهج التكلفة التاريخية الذي تعرض لكثير من الإنتقادات وأصبح غير مواكب للواقع الاقتصادي. ومن خلال ما تم تناوله في هذا الفصل يجب على النظام المحاسبي المالي تطبيق القواعد المحاسبية الجديدة المتعلقة بالقياس من خلال القيام بمختلف الإجراءات بشكل مناسب يضمن تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة، ومراعاة المتطلبات الضرورية للتطبيق بما يلائم البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا يجنب الكيانات الوقوع في مشكلات القياس ويمكنها من الحصول على معلومات مالية تعبر بشفافية عن الوضعية المالية الحقيقية. قد تكون هناك صعوبات وتحديات في فهم القواعد الأساسية والإجراءات عند التطبيق، إلا أن المعيار الدولي IFRS 13 يهدف إلى تسهيل وفهم كل هذه الإجراءات المحاسبية ويعمل على ضبط وتوجيه مختلف المعالجات المتعلقة بالتقييم. من خلال مداخل التقييم والتسلسل الهرمي للقيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح.

الفصل الثاني: الدراسات السابقة

تمهيد

سيتناول هذا الفصل عرض ومناقشة الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الأطروحة، حيث تم استهداف الدراسات التي لها علاقة مباشرة بعنوان البحث أو قريبة منه من ناحية تناول متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 في البيئة المحاسبية الجزائرية أو في بيئات أعمال مختلفة وقام الباحث باتباع إستراتيجية بحث مناسبة حول الموضوع، حيث تم استخدام كلمات مفتاحية محددة من العنوان الرئيسي للحصول على المصادر والمراجع ذات الصلة، وحددت فترة النشر ابتداء من سنة 2013 تاريخ صدور المعيار إلى غاية سنة 2022، علاوة على ذلك تم الإعتماد على معايير محددة في اختيار الأبحاث والمقالات، حيث يتضمن البحث على الدراسات المكتوبة باللغة العربية واللغة الإنجليزية والتي تستند إلى صيغ دقيقة ومحددة. ومن أجل الحصول على نتائج جيدة إستعان الباحث بمحركات البحث وقواعد البيانات العالمية التالية: - Google Scholar - Science Direct - Scopus - Semantic Scholar - وعبر المنصات التي يدعمها النظام الوطني للتوثيق عن بعد SndI، خاصة المنصة الجزائرية للمجلات العلمية Asjp والبوابة الوطنية للإشعار عن الأطروحات Pnst. عند مراجعة الأدبيات السابقة تم اختيار المنشورات العلمية التي تحتوي على عدد كبير من الإستشهادات من خلال محرك البحث Google Scholar، وتم في الأخير تحديد 36 دراسة منها 16 باللغة الإنجليزية.

وبناء على ذلك تم تقسيم الفصل إلى مبحثين كالآتي:

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

المبحث الثاني: مراجعة ومناقشة الدراسات السابقة

المبحث الأول: عرض الدراسات السابقة

هناك اهتمام متزايد بحاسبة القيمة العادلة على المستوى العالمي وتوجد العديد من الدراسات السابقة التي تناولت موضوع المحاسبة عن القيمة العادلة بمفهومه الحديث الذي تضمنه المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة، وفيما يلي يقوم الباحث باستعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث والتي استفاد منها في دراسته الحالية حيث تم تصنيفها إلى قسمين: قسم خاص بالدراسات العربية والقسم الآخر للدراسات الأجنبية ثم يقوم بالتعليق على هذه الدراسات ومناقشة ما جاء فيها وكيفية توظيفها لخدمة هذه الدراسة.

المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية

1. دراسة، (حمزة العرابي، 2013)⁸⁴ بعنوان:

"المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق."

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، كما هدفت الدراسة إلى معرفة درجة تأييد الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر لتطبيق النظام المحاسبي المالي وكذا معرفة الفوائد المتوقعة والمعوقات التي تحد من التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي من وجهة نظر الممارسين لمهنة المحاسبة.

توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن البيئة الجزائرية عموماً لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية، هناك تأييد متفاوت لممارسي مهنة المحاسبة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، هناك مزايا متوقعة سوف تتحقق من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي أهمها الرفع من جودة المعلومات المالية وتنشيط السوق المالي وجذب الإستثمارات المالية المباشرة، بالإضافة إلى وجود صعوبات وعقبات تواجه التطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي تتمثل في عدم تماشي القوانين الضريبية مع متطلبات النظام المحاسبي المالي وكذا صغر حجم السوق المالي وقصر المدة المخصصة لإعادة تأهيل الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر.

أوصت الدراسة بضرورة القيام بعدة إجراءات وإصلاحات إقتصادية وقانونية تعطي مرونة أكثر للنظام المحاسبي المالي قصد التأقلم السريع مع المستجدات المحلية والدولية وتعزيز دور السوق المالي الجزائري من خلال تبسيط عملية الإدراج فيه مع ضرورة الاهتمام بمهنة محافظ الحسابات وتعزيزها وجعلها أكثر مسؤولية باعتبارها الضامن الأول لمصداقية المعلومات المحاسبية التي تصدرها الشركات الاقتصادية.

⁸⁴ حمزة العرابي، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق" (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، غير منشورة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013).

2. دراسة، (محمد نواف عابد، 2015)⁸⁵ بعنوان:

"قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

IFRS 13 قياسات القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح : دراسة ميدانية."

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى التزام البنوك التجارية الفلسطينية بتطبيق القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13 كأساس للقياس والإفصاح باعتباره أحد مجالات البحث الحديث في الفكر المحاسبي المعاصر، إتمدت الدراسة في الجانب الميداني على جميع البنوك التجارية الموجودة في فلسطين وعددها ستة بنوك رئيسية. استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي وتم توزيع إستبانة على عينة الدراسة المكونة من أربع فئات رئيسية هي "الأكاديمي، المدقق الداخلي، المدقق الخارجي، المدير المالي"، استخدمت الدراسة الأساليب الإحصائية لتحليل البيانات ومناقشة النتائج.

توصلت نتائج الدراسة إلى ما يلي:

- هناك إرادة جادة من قبل سلطة النقد الفلسطينية للبدء بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، كما بينت الدراسة أنه لا يوجد إختلاف بين آراء المشاركين حول التزام البنوك التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي IFRS13 كأساس للقياس والإفصاح.
- إن موظفي الإدارة العليا في الجهاز المصرفي من مدققين ومدراء ماليين مؤهلين تماماً لمراكزهم وهم على دراية تامة بتطبيق قياسات القيمة العادلة والإفصاح عنها ولهم القدرة على إدارة العمل بالمصرف بشكل تام والحفاظ على سلامة الموقف المالي مع تجنب سياسة المخاطر وتضارب المصالح.

أوصت الدراسة بما يلي:

- إلزام البنوك بالبدء في تطبيق المعيار الدولي IFRS13 على البيانات المالية المعده بتاريخ 31/12/2014 نظراً لأن المعيار أصبح جاهزاً للتعامل به دولياً والعمل على إيجاد آلية محددة وواضحة لإشراف سلطة النقد على المصارف ومتابعتها للتأكد من التنفيذ.
- إيجاد قواعد محددة ومنظمة لعملية قياس القيمة العادلة خصوصاً في ظل السوق غير النشطة ودعوة الجامعات إلى طرح مساق يتناول المعايير الدولية والمستجدات التي تطرأ عليها باستمرار في كليات الاقتصاد والعلوم الإدارية.

⁸⁵ محمد نواف عابد، "قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 قياسات القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح : دراسة ميدانية" (المؤتمر العلمي الدولي الأول: منظمات الأعمال - الفرص والتحديات والتطلعات، الأردن: جامعة البلقاء التطبيقية و مركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، 2015)، 1-7.

3. دراسة، (مبروك صالح المبروك، 2015)⁸⁶ بعنوان:

"مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب

المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية: دراسة إستكشافية."

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأييد المحاسبين القانونيين لتطبيق المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال الأردنية، إختارت الدراسة عينة تتكون من 100 محاسباً قانونياً، إستخدمت الدراسة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في تحليل البيانات وكذلك النسب المئوية واختبار One-Sample-T-Test.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- أن البيئة الأردنية تتوفر على مقومات تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي؛
- تطبق محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في البيئة الأردنية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين؛
- يؤيد المحاسبون القانونيون في المملكة الأردنية تطبيق القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13.

أوصت الدراسة بالتوسع في تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية ودعوة الجمعيات المهنية في الأردن لبذل الجهود من أجل تثقيف وتأهيل وتدريب الكوادر المحاسبية في مجال تطبيق محاسبة القيمة العادلة، كما أوصت الدراسة بأن يكون هناك دور كبير ومهم للتشريعات المحلية في الحث على استخدام القيمة العادلة كما أوصت بها المعايير المحاسبية الدولية.

4. دراسة، (أسامة عامرة، 2016)⁸⁷ بعنوان:

"دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة -دراسة إستطلاعية لأراء المهنيين

والأكاديميين -"

تمثلت مشكلة الدراسة في البحث حول مدى مساهمة معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة وهدفت الدراسة إلى إزالة الغموض بشأن معايير التقييم الدولية من خلال تعريفها، الأساليب التي تتبناها ومعرفة آراء المهنيين والأكاديميين حول معايير التقييم ودورها في تطبيق القيمة العادلة. ظهرت أهمية الدراسة من خلال الدور الذي تلعبه معايير التقارير المالية في تبني القيمة العادلة كأحد أهم البدائل

⁸⁶ مبروك صالح المبروك، "مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية: دراسة إستكشافية" (رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015).

⁸⁷ أسامة عامرة، "دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة -دراسة إستطلاعية لأراء المهنيين والأكاديميين -" (رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2016).

في القياس المحاسبي لما لها من مميزات على القوائم المالية للمؤسسات، هذا التوجه ترجم إلى أرض الواقع من خلال تخصيص لهذا النهج معيارا خاصا به تمثل في المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ارتباط وأثر ذي دلالة إحصائية بين أبعاد المتغير المستقل المعايير الدولية للتقييم والمتغير التابع القياس بالقيمة العادلة، التوجه الدولي نحو تعميم تطبيق قياس القيمة العادلة وفق IFRS 13 يشرح وينظم القياس وفقها وتوفر معلومات محاسبية تتمتع بخصائص نوعية ذات جودة يجعلها مرجع مهم لمستخدميها خصوصا المحللين الماليين ومتخذي القرارات الإستراتيجية، كذلك تقول الدراسة أنه رغم الإمتيازات التي توفرها القيمة العادلة كطريقة للقياس إلا أنها تواجه صعوبات ومشاكل في التطبيق في الدول النامية خصوصا في الجزائر لعدم توفر الظروف الملائمة.

أوصت الدراسة بضرورة رفع وتيرة التعاون بين لجنة معايير التقييم الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية للتطبيق السليم للقيمة العادلة وتخصيص ما يمكن أن تقدمه هذه المعايير لخصائص البيئة الجزائرية لتفعيل القياس بالقيمة العادلة وإعادة النظر في قانون إعادة التقييم في البيئة الجزائرية من خلال إيجاد مكاتب خبرة متخصصة في التقييم أو الإستعانة بمكاتب خبرة أجنبية، تحديد موقف النظام الجبائي بوضوح من بدائل القياس بالقيمة العادلة وتفعيل السوق المالي وتشجيع المؤسسات الجزائرية على الدخول فيها.

5. دراسة، (أحمد أحمد سعيد عبد العظيم، 2017)⁸⁸ بعنوان:

"إنعكاسات تطبيق معياري IFRS 3 و IFRS 13 بشأن محاسبة القيمة العادلة وأثرها علي جودة التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية."

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور التأثيري لمعايير التقارير المالية المتمثلة في (IFRS 3، IFRS 13) في زيادة جودة التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية من خلال دراسة موضوع بالغ الأهمية وهو اندماج الشركات.

توصلت الدراسة إلى أنه يوجد قصور في المعايير المحاسبية الحالية سواء الدولية أو المصرية المتعلقة باندماج الأعمال في معالجة المشاكل المحاسبية للاندماج، إلا أن استخدام القيمة العادلة عند الاندماج بين الشركات في ظل المعيار الدولي رقم 13 يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية إذا ما اتبعت الشركات المصرية المدخل المحاسبي المقترح في الدراسة الذي يركز على مفهوم مطور لمفهوم القيمة العادلة ويعكس السعر العادل الذي يمكن أن يباع به الأصل في المعاملات الحرة بعيدا عن أطراف عملية الاندماج وأن

⁸⁸ أحمد أحمد سعيد عبد العظيم، "إنعكاسات تطبيق معياري IFRS 3 و IFRS 13 بشأن محاسبة القيمة العادلة وأثرها علي جودة التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية* 8، عدد ملحق (2017): 863-88.

المشكلة الوحيدة التي يثيرها مدخل القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي هي إعاقته لخاصية القابلية للتحقق.

أوصت الدراسة بضرورة دراسة وتحليل أساليب التقييم المحاسبية التي لها القدرة على تحديد القيمة العادلة للشركة المندمجة واختيار الأفضل منها واختبارها عند إعادة التقييم لأغراض الاندماج بين الشركات. الإستعانة بخبراء أجانب في التقييم وهذا قد يفسر كدليل على إمكانية الإعتماد على قياس القيمة العادلة المعدة داخليا. متابعة أحدث إصدارات المعايير المحاسبية الدولية والأمريكية فيما يتعلق بالقيمة العادلة والاندماج بين الشركات واستخلاص ما يلائم البيئة المصرية.

6. دراسة، (علي أيمن صابر سيد، 2017)⁸⁹ بعنوان:

"دراسة العلاقة بين القيمة العادلة لأسهم البنوك السعودية ومؤشرات الأداء المالي في ظل تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 13".

هدفت الدراسة إلى تحليل الأبعاد الأساسية لمكونات معيار التقرير المالي الدولي رقم 13 وتوضيح العلاقة بين القيمة العادلة ومؤشرات الأداء المالي، إعتمدت الدراسة التطبيقية على قطاع البنوك بالمملكة العربية السعودية للتحقق من وجود علاقة بين أسهم البنوك السعودية ومؤشرات الأداء المالي نظرا لالتزام البنوك بتطبيق المعيار الدولي رقم 13 في بداية 2013.

توصلت النتائج إلى أن المعيار IFRS 13 أدى إلى تحسين التناسق وزيادة القابلية للمقارنة وتوسيع نطاق الإفصاح المحاسبي بين القوائم المالية، وجود تشابه بين معلومات المستوى الأول مع معلومات المستوى الثاني في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة في المعيار IFRS 13، وجود علاقة معنوية بين القيمة العادلة وكل من الإستثمارات المالية المتاحة للبيع، والقيمة العادلة الإيجابية لأدوات المشتقات المالية، والقيمة العادلة للإستثمارات المقتناة بالتكلفة، والإستثمارات المقتناة حتى تاريخ الإستحقاق. توصلت النتائج كذلك بعد تطبيق المعيار الدولي رقم 13 إلى وجود علاقة معنوية بين القيمة العادلة وكل من مكرر سعر السهم، مضاعف الربحية، عائد الربح الموزع للسهم.

أوصت الدراسة بعقد ورش عمل متخصصة للمستثمرين والمستفيدين لعرض آليات تطبيق المعيار الدولي IFRS 13 بهدف قياس القيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح نظرا لحدثة تطبيقه، كما أوصت الدراسة بزيادة الدور الرقابي لهيئة سوق راس المال بالمملكة العربية السعودية على البنوك التجارية نحو الاهتمام بتطبيق المعيار الدولي رقم 13 من ناحية معلومات الإفصاح المحاسبي في التقارير والقوائم المالية.

⁸⁹ علي أيمن صابر سيد، "دراسة العلاقة بين القيمة العادلة لأسهم البنوك السعودية ومؤشرات الأداء المالي في ظل تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 1"، الفكر المحاسبي 21، عدد 1 (2017): 685-735.

7. دراسة، (رفيقة صغراوي، 2017)⁹⁰ بعنوان:

"إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية

الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من الأكاديميين والمحاسبين الجزائريين-"

هدفت الدراسة إلى التعرف على إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية من خلال التعريف بمحاسبة القيمة العادلة وعرض الأدبيات السابقة ذات الصلة بالموضوع، كما هدفت الدراسة إلى معرفة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي SCF لنموذج القيمة العادلة وعلاقتها بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومحاولة الإجابة عن مدى توفر البيئة المحاسبية الجزائرية للأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة، إتمدت الدراسة التطبيقية على توزيع إستبانه على عينة من المهنيين الأكاديميين وتم معالجة البيانات وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة هي فقط من تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس وكذلك الإفصاحات والتسهيلات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي SCF، تشجيع النظام المحاسبي المالي المؤسسات الإقتصادية لتبني نموذج القيمة العادلة، عدم جاهزية السوق المالي، كما تواجه القيمة العادلة العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الجزائر لأن البيئة الإقتصادية والثقافية الجزائرية لا تتوفر على أرضية مناسبة وملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

أوصت الدراسة بضرورة توفر الأسواق الجاهزة والأسواق المالية الفاعلة بالإضافة إلى توفر القوانين والتشريعات التي تنظم وتسهل تطبيق المعايير، تشجيع المؤسسات على الدخول في البورصة، ضرورة مواكبة المؤسسات الدولية المعنية بالمحاسبة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي باستعمال القيمة العادلة مع ضرورة متابعة التحسينات والتعديلات التي تصدر من الهيئات المحاسبية الدولية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي باستعمال القيمة العادلة بما يلائم البيئة المحاسبية المحلية.

8. دراسة، (جمعة هوام و أسماء زغاننية، 2017)⁹¹ بعنوان:

"متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية."

هدف هذه الدراسة إلى التعرف على متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية والتحديات التي تواجهها من خلال تحليل الجوانب النظرية المرتبطة بالمحاسبة عن القيمة العادلة

⁹⁰رفيقة صغراوي، "إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي -دراسة عينة من الأكاديميين والمحاسبين الجزائريين-" (أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية مقدمة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017).

⁹¹جمعة هوام و أسماء زغاننية، "متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية"، مجلة العلوم الإنسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة، عدد 48 (2017): 88-161.

وتحليل علاقتها بجودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ظهرت أهمية الدراسة من خلال التغييرات الإقتصادية الجوهرية منها تعقيدات العمليات المصرفية والثورات التقنية والمعلوماتية المختلفة التي تم استخدامها بصورة متزايدة وبالأخص في مجال المحاسبة بعد توحيد المعايير المحاسبية الدولية. توصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن مفهوم القيمة العادلة يهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة القريبة من الواقع، بالإضافة إلى غياب التعليمات الصادرة عن بنك الجزائر التي تلزم البنوك التجارية بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الخاصة بتطبيق القيمة العادلة. عدم إلمام أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق محاسبة القيمة العادلة مما يصعب من إجراءات تطبيقها، إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية سيؤدي إلى إظهار نتائج أكثر واقعية حول الأداء المالي للبنوك التجارية الجزائرية فضلا عن أثرها في إضفاء الثقة على القوائم المالية لهذه الأخيرة.

أوصت الدراسة بضرورة تأكيد بنك الجزائر لأهمية إلزام البنوك التجارية بقواعد الإفصاح التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية، إلزام المؤسسات الأكاديمية والمهنية والتشريعية كل في تخصصه بالقيام بكل ما يتوافق مع تطبيق القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وفق التوصيات التي تصدر من مجلس المعايير المحاسبية الدولية. بذل الجهود من أجل ترسيخ ثقافة القيمة العادلة من خلال إصدار معيار خاص بها يتماشى مع الوضع الإقتصادي الجزائري ويتضمن طرق واضحة لقياس القيمة العادلة كما في بعض الدول العربية.

9. دراسة، (باهية زعيم، 2018)⁹² بعنوان:

"واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية مع دراسة

تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول -"

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق نموذج القيمة العادلة بالتركيز على تشخيص المعوقات التي تواجه تطبيقه ومحاولة إيجاد حلول عملية لمعالجة مشكل القياس وفق القيمة العادلة وتفعيل السوق المالي، كما وقفت الدراسة على تجربة بعض الدول العربية السابقة في تطبيق القيمة العادلة للإستفادة من خبرتها مع اقتراح إطار لتحضير البيئة المحلية لتطبيق القيمة العادلة. اعتمدت الدراسة من جهة على الإستبيان كأداة لتحقيق أهداف البحث باختيار عينة تتكون من الأكاديميين والمهنيين، ومن جهة أخرى القيام بدراسة تحليلية ومقارنة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية لمجموعة من الدول المختارة (مصر، السعودية والأردن) مع الجزائر.

⁹² باهية زعيم، "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول - (أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018).

توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: أن الممارسة المحاسبية في الجزائر بحاجة لتطبيق القيمة العادلة، هناك معوقات مختلفة متعلقة بالمهنيين وأخرى متعلقة بالقوانين والتشريعات، معوقات متعلقة بالسوق المالي والمؤسسات، كلها تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة، كما يوجد تفاوت كبير في إجراءات تطبيق قياس القيمة العادلة بين الجزائر ومجموعة الدول محل الدراسة كل ذلك جعل من البيئة الجزائرية غير مستعدة ومن جميع المجالات لتطبيق هذا النموذج المحاسبي ومسايرة المستجدات العالمية.

أوصت الدراسة بضرورة وجود إرادة سياسية تهدف لتبني معايير القيمة العادلة والبحث في إيجاد حلول للصعوبات ومحاولة تحضير بنية تحتية قادرة على استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها ولو تدريجياً. محاولة الاستفادة من تجارب بعض الدول التي قامت بإجراءات التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية فيما يخص القيمة العادلة، القيام بالإصلاحات اللازمة وعلى جميع الأصعدة (قوانين، تشريعات، برامج تعليمية... إلخ) لمواكبة المستجدات في معايير الإبلاغ المالي الدولية.

10. دراسة، (عبد السلام بلبالي و حسين بن العارية، 2018)⁹³ بعنوان:

"واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية."

تهدف هذه الدراسة إلى التعريف بالقياس المحاسبي وطرق التقييم المحاسبي وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وكيف يتم معالجتها محاسبياً من خلال تلخيص ما جاء به النظام المحاسبي المالي لطريقة القياس وفق القيمة العادلة، استخدمت الدراسة المنهج الوصفي للإحاطة بالجانب النظري واستخدمت أسلوب دراسة الحالة وذلك للإشارة لواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر يواكب التطورات الدولية، كما أنه سمح بتطبيق التقييم وفق القيمة العادلة وأوضح طرق المعالجة المحاسبية لها. كما أن تطبيق القيمة العادلة في القياس يعطي معلومات أكثر وضوح وملائمة، كما تساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة.

أوصت الدراسة بالإهتمام بموضوع القياس المحاسبي وتشجيع استخدام طريقة القيمة العادلة، توفير سوق مالي نشطة للمساعدة في قياس قيمة الأصول، وتوفير هيئات مختصة مساعدة في التقييم في حالة التعذر لتقييم أصل مالي وفق القيمة العادلة، محاولة توحيد القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا بوضع قواعد وأسس واضحة وموحدة لتقنيات القياس المحاسبي للعناصر المالية.

⁹³ عبد السلام بلبالي و حسين بن العارية، "واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية"، مجلة التكامل الاقتصادي 6، عدد 4 (2018): 62-78.

11. دراسة، (محمد زرقون و فارس بن يدير، 2018)⁹⁴ بعنوان:

"واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لفئتين: فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-".

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، استخدمت الدراسة المنهج الاستقرائي واعتمدت على الإستبانة كأداة للبحث في الدراسة الميدانية.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها

- أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي؛
- هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، كما أن لتطبيق القيمة العادلة أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات؛
- هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة. لم تترك الدراسة أي توصيات.

12. دراسة، (أحمد الصالح سباع و محمد الهادي ضيف الله، 2018)⁹⁵ بعنوان:

"إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-".

هدفت الدراسة الى التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية خاصة في ظل التوجه العالمي نحو الإمتثال لمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الدولية IFRS/IAS ومفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أن المعلومات المالية المستمدة من استخدام القيمة العادلة تعد أكثر نفعا وفائدة من تلك المعدة على أساس التكلفة التاريخية والكيانات الجزائرية لا تلتزم بالمعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة عند إعداد قوائمها المالية، حيث تعتبر كل تلك القوائم موجهة بالدرجة الأولى لمصلحة الضرائب وفق نطاق معين مما يؤدي الى عدم التطبيق الجيد للمعايير الدولية، كذلك عدم وجود تجانس بين القوانين المحاسبية والجبائية والتجارية وعدم جاهزية السوق المالي في الجزائر. البيئة القانونية

⁹⁴ محمد زرقون و فارس بن يدير، "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لفئتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين -"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 4 (2018): 1-20.

⁹⁵ أحمد الصالح سباع و محمد الهادي ضيف الله، "إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11، عدد 2 (2018): 52-68.

والأكاديمية أيضا مازالت بعيدة عن هذا الفهوم الجديد بالرغم من أن المشرع الجزائري سمح بتطبيقه وأطلق عليه إسم القيمة الحقيقية.

أوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين القوانين الجبائية والمحاسبية وتنسيق التفاعل بين الجامعات والهيئات المهنية بما يكفل التطبيق الجيد لـ IAS/IFRS.

13. دراسة، (اسامة معمري، 2018)⁹⁶ بعنوان:

"متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة."

يهدف هذا البحث إلى إبراز المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل التطورات الحاصلة على مستوى المحاسبة الدولية وتقديم الحلول اللازمة لتهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية لمسايرة هذه التطورات، ظهرت أهمية الدراسة إنطلاقاً من أهمية موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر في ظل الظروف الإقتصادية الراهنة، تشير النتائج إلى:

- أن النظام المحاسبي المالي الحالي خلف فجوة كبيرة بينه وبين المرجعية الدولية؛
- تتفاوت درجة الإهتمام بالجانب المحاسبي والتدقيق محليا من قبل الهيئة المكلفة بالتوحيد في الجزائر؛CNC
- منذ 2010 لم يتم تحيين النظام المحاسبي المالي ولم تضاف أي تعديلات عليه، وأفرز تطبيقه عدة معوقات أبرزها عدم مساييرته للمرجعية الدولية الجديدة IFRS؛
- الإطار التصوري الضيق وغير الكافي مقارنة بما تضمنه الإطار التصوري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

أوصت الدراسة بضرورة القيام بإصلاح محاسبي جديد جاد وعميق من خلال:

- وضع إطار قانوني وتشريعي جديد لمهنة المحاسبة تحمل أنظمة محاسبية مالية قطاعية تتضمن معايير محاسبية جزائرية وإطارا تصوريا مفصلا مستوحا من معايير IFRS وتدعيمها بمراسيم تنفيذية تشرح محتوى هذه القوانين؛
- تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي وخلق لجنة مكلفة بتحيين القوانين وفق إصدارات الهيئات الدولية تكون منبثقة منها، تطوير تكنولوجيا المعلومات والإتصال مع ضرورة تنشيط بورصة الجزائر.

⁹⁶ اسامة معمري، "متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مسايرة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) (وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة"، مجلة البحوث الإقتصادية والمالية، جامعة أم البواقي، الجزائر مجلد 5، عدد 2 (2018): 449-73.

14. دراسة، (علاء محسن شحم و هاني حميد مشجل، 2019)⁹⁷ بعنوان:

"إمكانية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 13) في البيئة العراقية."

هدفت الدراسة إلى إيجاد طرق لقياس القيمة العادلة تكون أكثر ملاءمة للبيئة العراقية لتحسين جودة الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية لمساعدة مستخدميها في اتخاذ قرارات الإستثمار، استخدمت الدراسة طرق القيمة الحالية وطريقة خصم التدفق النقدي (DCF) ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية (CAPM)، وهي مخاطر بيتا، المعلمة الرئيسية، وكذلك قياس العائد على حقوق الملكية وعائد محفظة السوق وتحقيق معدل العائد المطلوب للحصول على متوسط التكلفة المرجح لرأس المال.

توصلت الدراسة إلى أنه من الممكن تطبيق (المعيار الدولي IFRS 13) قياس القيمة العادلة في البيئة العراقية والتي بدورها توفر معلومات كافية ومناسبة تخدم إحتياجات جميع المستخدمين والجهات الأخرى، وهي شرط أساسي لبناء الوحدات الإقتصادية وتنشيط حركة الإستثمار مما سيؤثر على الإقتصاد الوطني والنتائج المحلي مما يساعد المستثمرين وأصحاب المصلحة على اتخاذ أفضل القرارات.

15. دراسة، (كنزة قريشي، 2019)⁹⁸ بعنوان:

"توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية."

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم القيمة العادلة في الأدبيات المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من خلال أهم المتطلبات الخاصة بالقيمة العادلة في هذا الصدد كما هدفت الدراسة إلى تحديد العقبات الرئيسية المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية التي قد تعيق تطبيق هذا المفهوم.

توصلت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية ليست جاهزة في الوقت الحالي لتطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة في ما يتعلق باستخدام القيمة العادلة مكان التكلفة التاريخية وهناك غموض وصعوبة في تطبيق القياس المستند إلى القيمة العادلة، الإصلاحات المحاسبية في الجزائر من خلال النظام المحاسبي كان لابد أن تصاحبها تعديلات وتوضيحات في القانون الجبائي كما توجد عراقيل تعيق تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة مثل عدم توفر سوق مالية نشطة، تغلب الجانب الضريبي على الجانب المحاسبي، صعوبة في الفهم والتطبيق بسبب النقص في التكوين والتعليم، عموماً عدم توفر بنية تحتية محاسبية مناسبة.

⁹⁷ علاء محسن شحم و هاني حميد مشجل، "إمكانية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 13) في البيئة العراقية"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية 1، عدد 33 (2019): 101-27.

⁹⁸ كنزة قريشي، "توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1 الجزائر 19، عدد 1 (2019): 041-052.

أوصت الدراسة بتخصيص فصل خاص في النظام المحاسبي المالي يوضح إجراءات ومواطن استخدام القياس المستند إلى القيمة العادلة وتحديد الحالات الخاصة لاستخدام مختلف بدائل القياس الممكن اتباعها دون ترك مجال لاختيار البديل، رفع مستوى التنسيق بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية، تكييف النظام الجبائي مع متطلبات النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق باستخدام القيمة العادلة.

16. دراسة، (علاء بوقفة، 2019)⁹⁹ بعنوان:

"صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر -دراسة تحليلية إستشرافية على ضوء التجارب الدولية-".

هدفت الدراسة إلى التعرف على المشاكل والتحديات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، قامت الدراسة بإجراء مقارنة حول أسس القياس المحاسبي بين ما جاء في النظام المحاسبي المالي وبين بعض التجارب الدولية، تم توزيع قائمة استقصاء على عينة من المحاسبين ومراجعي الحسابات في الجزائر لمعرفة مدى قبولهم اعتماد نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي والتعرف على أهم المشاكل المرتبطة بهذا المفهوم، إختبرت الدراسة مدى إدراك المراجع الخارجي في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجهه عند محاولة تدقيق تقديرات القيمة العادلة. وتوصلت الدراسة إلى:

- عدم توفر المقومات الأساسية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية؛
- وجود العديد من المشاكل المرتبطة بقياس القيمة العادلة في الجزائر مثل محدودية وضعف أداء البورصة، وكذا غياب شبه التام للأسواق المتخصصة ونقص المهارات والخبراء المتخصصين لتقدير القيمة العادلة؛
- وجود رؤية مشتركة بين غالبية أفراد العينة حول ضرورة التمسك بالقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية؛
- إدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لأهم التحديات التي قد تواجههم عند تدقيق تقديرات القيمة العادلة؛
- كانت آراء المستجيبين حول أهم هذه التحديات في صعوبة حصول المراجع على أدلة تدقيق مناسبة وكافية في حالة عدم تداول أغلب الأصول والالتزامات في الأسواق النشطة.

أوصت الدراسة بالعمل على ترسيخ مفهوم محاسبة القيمة العادلة لدى العاملين في مجال المحاسبة، متابعة تحديثات المعيار IFRS 13 بما يتلاءم والبيئة المحلية والعمل على توفير سوق فاعلة بصورة عامة وسوق للأدوات المالية على وجه الخصوص لتحديد القيمة العادلة لأغلب الأصول بالمؤسسات، إقتراحات مختلفة متعلقة بإصلاحات أكاديمية ومهنية وتشريعية.

⁹⁹ علاء بوقفة، "صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية إستشرافية على ضوء التجارب الدولية -" (أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019).

17. دراسة، (أمال تخنوني، 2019)¹⁰⁰ بعنوان:

"الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFR".

تمثلت مشكلة الدراسة في الاهتمام المتزايد بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي خصوصاً في الدول ذات الأسواق المتطورة والدور الذي تقوم به الجزائر من خلال الإصلاحات من أجل تقليص فجوة الاختلاف في الممارسة المحاسبية ومواكبة الإنفتاح الدولي. هدفت الدراسة إلى عدة أهداف منها عرض أوجه الاختلاف والتوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية ومستجداتها معرفة طبيعة الإصلاح المحاسبي في الجزائر والإحاطة بمعايير التقارير المالية الدولية والدور الذي تلعبه. استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي ومنهج مقارنة في مناقشة وتحليل الأفكار العلمية التي ترتبط بموضوع التوافق المحاسبي الدولي وموقف النظام المحاسبي المالي من المستجدات المحلية الدولية. توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المالي منذ إصداره لم يعرف أية تعديلات أو تحسينات عليه مما يدل على زيادة فجوة الاختلاف بينه وبين معايير المحاسبة الدولية مع مرور الزمن وهذه الحقيقة تعتبر في حد ذاتها دليلاً على إعادة النظام المحاسبي في الجزائر إلى نقطة البداية. إن الهدف من التعديلات في معايير المحاسبة الدولية يكمن في إكمال الدور الذي جاءت لأجله المعايير، وذلك بناء على آراء القائمين حول الصعوبات والمشكلات التي تتولد وتظهر عند تطبيق هذه المعايير والظروف المحيطة بها وبالتالي العمل على تقديم الحلول المقترحة والتي تأتي في شكل تعديلات. كما تشير النتائج إلى أن:

- النظام المحاسبي المالي يتوافق نسبياً فقط مع معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عام 2004؛
 - تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي مبنية على أهداف معينة ولا يمكن منطقياً أن تستمر بنفس القواعد في حين تغيرت الظروف البيئية الدولية وطبيعة تلك الأهداف.
- أوصت الدراسة بعدة نقاط منها:
- العمل على ضرورة الوصول إلى معايير أو قواعد وطنية توافق معايير التقارير المالية الدولية والتطورات التي تشهدها؛
 - عند إصدار المعايير الدولية ينبغي الأخذ في الحسبان الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية والإسلامية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق والتوحيد العالمي؛
 - الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مداخل التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية وبالأخص الدول العربية التي لها بيئة مشابهة.

¹⁰⁰ أمال تخنوني، "الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية IAS/IFR (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تدقيق محاسبي، غير منشورة، جامعة باتنة 1، 2019).

18. دراسة، (بوحفص بن أودينة، 2020)¹⁰¹ بعنوان:

"مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة -دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر-".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، من خلال إستقصاء عينة من المهنيين المحاسبين. إتمدت الدراسة على تقنيات البحث الكيفي عن طريق مقابلة أجريت مع المديرين الماليين والموظفين في مصلحة المالية والمحاسبة بصفتهم المسؤولين على إعداد القوائم المالية في المؤسسات العمومية الإقتصادية، كما استخدمت الدراسة تقنيات البحث الكمي عن طريق أداة الاستبيان، حيث بلغ عدد الإستمارات القابلة للمعالجة 146. توصلت الدراسة إلى أن هناك رغبة من ممارسي مهنة المحاسبة في التحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى بدائل القياس الأخرى إلا أن البيئة المحاسبية والإقتصادية والمالية وحتى القانونية لا تتوفر على متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهذا هو العائق الأساسي أمام تطبيقها على الجزائر. صدور المعايير الدولية على أساس بيئة أعمال الدول المتقدمة ولا تراعي خصوصية الدول النامية. المشرع الجزائري لا يلزم المؤسسات بتطبيق القيمة العادلة وتمسك المشرع الجبائي بالتكلفة التاريخية في التحصيل. أوصت الدراسة بضرورة النهوض ببيئة الأعمال الجزائرية بمختلف مكوناتها وجعلها محفزة ومساعدة لتطبيق القيمة العادلة بصفة خاصة والمعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة خاصة في ظل تطور وانفتاح الأسواق المالية الدولية. في ظل الظروف الحالية وعدم توفر السوق النشطة ونقص خبراء مختصين في التقييم على أساس القيمة العادلة أصبح من الضروري فتح مؤسسات خاصة بهذا المجال لتقادي الإحتيال والتضليل في اعداد القوائم الدالية.

19. دراسة، (صبرينة بن عروج، 2020)¹⁰² بعنوان:

"التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية".

هدفت الدراسة إلى الوقوف على مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية إتمدت الدراسة على المسح المكتبي لتحديد عناصر القوائم المالية المقاسة بالقيمة العادلة وكيفية الإفصاح عنها مع تحديد مداخل قياس القيمة العادلة وإبراز أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وأثر تطبيقه

¹⁰¹ بوحفص بن أودينة، "مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -" (أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص دراسات مالية، غير منشورة، جامعة غرداية، 2020).

¹⁰² صبرينة بن عروج، "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية" (أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2020).

على القوائم المالية والمعلومة المحاسبية، معرفة مدى توفر البيئة الجزائرية على متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة بالوقوف على واقع الإقتصاد الجزائري وتحليل نشاط سوق الأوراق المالية في الجزائر واستخدمت الدراسة أسلوب دراسة الحالة على مجموعة من الشركات الإقتصادية والبنوك التجارية لتحديد تطبيقات محاسبة القيمة العادلة وأساليب قياسها. توصلت الدراسة إلى نتائج منها:

- تتمثل أسس تحديد القيمة العادلة للبنود المقاسة بالقيمة العادلة في البنوك والشركات محل الدراسة في أسلوب القيمة السوقية وأسلوب خصم التدفقات النقدية المستقبلية؛
- تلتزم البنوك التجارية الجزائرية بقياس البنود التي يُطلب قياسها بالقيمة العادلة وعلى أساس مستمر؛
- لا تتوفر البيئة الجزائرية على متطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات معظمها موجه للشركات محل الدراسة بضرورة تبني القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية. لابد من تحري الدقة والموضوعية في القياس في حالة عدم وجود سوق نشط. وضع التشريعات الكفيلة للحد من التلاعب بتقديرات القيمة العادلة. تأسيس دور لمراقبي الحسابات لمراجعة قياسات وافصاحات القيمة العادلة. تدقيق نموذج تقدير القيمة العادلة وتقييم ما إذا كان مناسب للإفتراسات المستخدمة.

20. دراسة، (محمد قبالي، 2021)¹⁰³ بعنوان:

"أثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر."

هدفت الدراسة إلى محاولة إبراز انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الجزائرية الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في دعم تطبيق المحاسبة والمراجعة على أساس القيمة العادلة ضمن المؤسسات الجزائرية وأثرها على جودة المعلومة المالية، كما ركزت الدراسة على متطلبات المعيار IFRS 13 ومتطلبات مراجعة تقديرات القيمة العادلة حسب معايير التدقيق الدولية والجزائرية وكذا متطلبات بناء بيئة إقتصادية ومحاسبية ملائمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة. إعتد البحث على دراسة ميدانية على عينة من أصحاب المهنة في الجزائر وتحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام برنامج SPSS. توصلت الدراسة إلى أن غالبية المؤسسات الجزائرية لا تطبق محاسبة القيمة العادلة كما لا تلتزم مكاتب التدقيق بمتطلبات تدقيق تقديرات القيمة العادلة إلا نادرا مع غياب إقتصاد وسوق حقيقي تسوده المنافسة التامة والشفافية المطلوبة، عدم تكوين المهنيين حول معايير التدقيق والمحاسبة الدولية وعدم الزامهم بتطبيقها، عدم تغير الذهنيات واقتصار الإفصاح على الجانب الجبائي في ظل ركود السوق المالي وعدم

¹⁰³ محمد قبالي، "أثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر" (أطروحة دكتوراء في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2021).

الرغبة في تطويره. نجاح المدقق في مهمته يتوقف على وجود إطار تصوري وتطبيقي للمراجعة وهذا يتحقق بتطبيق معايير التدقيق الجزائية برفع مستويات الأداء لدى المدقق مما يحسن من جودة المعلومة المالية ويزيد من مصداقيتها.

أوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات:

- العمل على تطوير بورصة الجزائر؛
- الإستعانة بالخبراء المحاسبين المتمكنين من المعايير المحاسبية الدولية؛
- ترسيخ ثقافة المحاسبة الجديدة المستندة إلى المعايير المحاسبية الدولية في الوسط الأكاديمي والمهني؛
- ضرورة التواصل مع التطورات والمستجدات التي تأتي بها المعايير والتفسيرات الجديدة التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحيين النظام المحاسبي المالي معها؛
- العمل على ترسيخ ثقافة محاسبة القيمة العادلة من خلال إصدار قاعدة محاسبية خاصة لذلك تتلاءم مع البيئة الجزائرية.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الإنجليزية

1. دراسة، (Liu Fang, 2013)¹⁰⁴ بعنوان:

“The Requirements of Fair Value Measurement on Market Environment”.

هدفت الدراسة إلى التطرق إلى بيئة السوق التي يتم فيها تطبيق قياس القيمة العادلة في دولة الصين من خلال الأبحاث ذات الصلة بالقيمة العادلة التي تأخذ بعين الاعتبار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13، وذلك بناء على ثلاث وجهات نظر للقيمة وهي الهدف، التعريف وتقييم القيمة. قامت هذه الدراسة بتحليل المتطلبات المفروضة باستخدام القيمة العادلة في بيئة السوق. إستخدمت الدراسة الإقتصاديات الناشئة وبيئة الأزمة المالية كنماذج للتحليل.

توصلت نتائج الدراسة إلى:

- إن السوق الذي يتم فيه التعامل مع الأصول أو الإلتزامات بشكل منظم هو السوق الذي يتم فيه قياس القيمة العادلة، وذلك إذا كانت المعلومات التي يمكن الحصول عليها تمثل القيمة العادلة؛
- بيئة الأزمة المالية والبلد من الإقتصاد الناشئ حديثا هي بيئات السوق النموذجية لتطبيق القيمة العادلة؛
- إن واقع الإقتصاد في الصين يمكن من تأسيس إطار لتطبيق قياس القيمة العادلة ذات الخصائص بالبيئة الصينية.

¹⁰⁴ Fang, “The Requirements of Fair Value Measurement on Market Environment.”

2. دراسة، (Vera Palea and Renato Maino, 2013)¹⁰⁵ بعنوان:

“Private Equity Fair Value Measurement: A Critical Perspective on IFRS 13”

هدفت الدراسة إلى مناقشة المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13 قياس القيمة العادلة فيما يتعلق بتقييم حقوق الملكية الخاصة وطرح الإشكالية المتعلقة بتعريف القيمة العادلة كسعر خروج والتساؤل حول موثوقية تقنيات التقييم القائمة على السوق والمصنفة في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة من المستوى 2. هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت القيمة العادلة وفق ما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 هي مقياس مناسب للأسهم الخاصة ويمكن أن تساهم في تعزيز الشفافية وقابلية المقارنة في البيانات المالية وكفاءة أداء أسواق رأس المال الذي هو أحد أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية ولائحة الاتحاد الأوروبي 1606/2001.

توصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة توفر للمستثمرين معلومات مفيدة للتنبؤ بقدرة الشركات على توليد التدفق النقدي من أصولهم وأن أخطاء التقدير تحمل عواقب إقتصادية كبيرة لأنها تزيد من التقلبات في البيانات المحاسبية التي لها تأثيرات على متطلبات رأس المال المصرفي وتمويل الإقتصاد الحقيقي.

أوصت الدراسة بمزيد من التحقيق حول ما إذا كان المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 كما هو عليه الآن يحقق المصلحة العامة في أوروبا، كما أوصت الدراسة بطرح التساؤل حول تعريف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 للقيمة العادلة هل هو قادرٌ على تعزيز الشفافية وقابلية المقارنة لبيانات المحاسبة بشكل فعال خاصةً عندما لا تكون الأسهم الخاصة محتفظ بها لأغراض تجارية.

3. دراسة، (Donatella Busso, 2014)¹⁰⁶ بعنوان:

“Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement?”

هدفت الدراسة إلى تحليل الإفصاح عن قياس القيمة العادلة بعد صدور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ابتداءً من 1 جانفي 2013، أظهرت الدراسة أهمية تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 على أنه فرصة للتحقق من أحدث التقنيات في تطبيق القيمة العادلة كقياس لاحق، كما هدفت الدراسة إلى التحقق مما إذا كان إدخال المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 يؤدي إلى تحسين الإفصاح الوارد في الملاحظات مع التركيز على العقارات الإستثمارية، علاوة على ذلك هدفت الدراسة إلى التحقق من آثار التطبيق الأول للمعيار في قطاع العقارات عن طريق البحث التجريبي للمجموعات الإيطالية والفرنسية والألمانية المدرجة في البورصة.

¹⁰⁵ Vera Palea and Renato Maino, “Private Equity Fair Value Measurement: A Critical Perspective on IFRS 13,” *Australian Accounting Review* 23, no. 3 (2013): 264–78, doi:10.1111/auar.12018.

¹⁰⁶ Donatella Busso, “Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement?,” *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 3, no. 4 (2014): 1–7, doi:10.5176/2010-4804_3.4.336.

توصلت الدراسة إلى أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 ساهم في زيادة الإفصاح عن قياس القيمة العادلة على الرغم من عدم إمتثال جميع الشركات لمتطلبات المعيار، تم الإبلاغ عن الإفصاحات حول قياس القيمة العادلة الذي يتطلبه المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13 من قبل العديد من الكيانات، ولكن لا تزال هناك شركات غير ممثلة للمتطلبات الجديدة، وتظهر النتائج أيضًا الاختلافات بين الدول المختلفة: في الواقع، الشركات المدرجة في بورصة فرانكفورت هي تلك الشركات التي تميل إلى استخدام نموذج القيمة العادلة وإظهار تفضيل واضح لنموذج التدفق النقدي المخصوم كأسلوب التقييم الوحيد بينما تفضل الشركات الفرنسية استخدام أكثر من أسلوب تقييم واحد حتى لو كان الأسلوب الأكثر استخدامًا هو طريقة رسملة الإيرادات، وعندما تستخدم الشركات نموذج التكلفة لا يتم توفير معلومات كمية حول تحليل الحساسية في 75٪ من حالات الشركات العقارية التي تمتلك عقارات استثمارية .

أوصت الدراسة بإجراء بحث حول تحليل محددات اختيار القيمة العادلة في قطاع العقارات.

4. دراسة، (Wajdi Hamid Hijazi, 2014)¹⁰⁷ بعنوان:

“Auditors perceptions towards implementation of fair value according to IFRS 13 in developing countries: evidence from Lebanon.”

هدفت الدراسة إلى تحديد تصورات المدققين اللبنانيين فيما يتعلق بقضايا الفوائد والقيود والتحديات المستقبلية للقيمة العادلة FVA في لبنان بعد إصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم IFRS 13 الذي يعتبر مقياسًا موحدًا للقيمة العادلة، إتمدت الدراسة على بيانات تم جمعها من 159 مدققًا يعملون في لبنان وتم تحليل البيانات باستخدام الإحصاء الوصفي واختبار ANOVA.

توصلت الدراسة إلى وجود تفاوت كبير لدى المدققين اللبنانيين حول الفوائد المحتملة من اعتماد محاسبة القيمة العادلة. هناك قيودًا كبيرة من اعتماد محاسبة القيمة العادلة من قبل المراجعين اللبنانيين وهناك أيضًا توقعات كبيرة لتحديات كبيرة من اعتماد القيمة العادلة من قبل المراجعين اللبنانيين.

أوصت الدراسة بدمج محاسبة القيمة العادلة في مناهج المحاسبة لمؤسسة التدريب الأكاديمي والمهني مع بداية تطبيق المعيار IFRS 13. يجب أن تقتصر القيمة العادلة على الأصول والخصوم التي لها سوق نشطة، وحتى يصبح المدققون مؤهلين بدرجة كافية لمراجعة التقارير المالية التي تكون بالقيمة العادلة ينبغي تزويدهم بدعم الخبراء الضروري.

¹⁰⁷ Wajdi Hamid Hijazi, “Auditors Perceptions towards Implementation of Fair Value According to IFRS13 in Developing Countries : Evidence from Lebanon,” *Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research* 51, no. 2 (2014): 4.

5. دراسة، (Cozma Ighian Diana, 2015)¹⁰⁸ بعنوان:

“Fair Value Measurement Under IFRS 13.”

هدف الدراسة هو وصف الأحكام الرئيسية المتعلقة بالمعيار IFRS13 قياس القيمة العادلة، ركزت الدراسة بشكل خاص على المفاهيم الأساسية الموجودة في جميع أنحاء المعيار والتي تشير إلى مبدأ السوق، السوق الأكثر فائدة، الاستخدام الأعلى والأفضل، تقنيات التقييم والتسلسل الهرمي للقيمة. توصلت الدراسة إلى:

- المعيار IFRS 13 يتطلب أن يكون القياس وفق القيمة العادلة بناءً على سعر الخروج في تاريخ القياس من منظور مشارك في السوق يحمل الأصل أو الالتزام المحدد، وليس بناءً على سعر الدخول أو سعر المعاملة،
- يضمن المعيار IFRS 13 ويدعم قياس القيمة العادلة بناءً على معلومات السوق؛
- عندما لا تكون معلومات السوق متاحة فإن المحترفون المتخصصون في المجال الإقتصادي يلجؤون إلى منطقهم المهني عند اختيار تقنيات القياس وعند تطبيقها ويرغب المستثمرون في الحصول على معلومات شفافة وفي الوقت المناسب حول كيفية قياس القيمة العادلة، وكذلك عن تأثير هذه القياسات على البيانات المالية الحالية والمستقبلية.
- أوصت الدراسة بإجراء أبحاث مستقبلية تهدف إلى تحديد الحلول المنهجية في مجال قياس القيمة العادلة بعد بدأ تطبيق المعيار الدولي IFRS 13 من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترقية نظام التقييم المحاسبي.

6. دراسة، (Peter Fiechter and Zoltán Novotny-Farkas, 2016)¹⁰⁹ بعنوان:

“The impact of the institutional environment on the value relevance of fair values.”

هدفت الدراسة إلى تحليل ومناقشة العديد من الأدبيات السابقة حول دور البيئة المؤسسية في تطبيق خصومات التقييم على أصول معينة بالقيمة العادلة، من خلال تقسيم البلدان إلى إقتصادات قائمة على السوق والبنوك. إستخدمت الدراسة عينة عالمية من البنوك التي تعمل وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. توصلت الدراسة إلى:

¹⁰⁸ cozma Ighian Diana, “Fair Value Measurement Under Ifrs 13,” *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, no. 3 (2015): 55–59.

¹⁰⁹ Peter Fiechter and Zoltán Novotny-Farkas, “The Impact of the Institutional Environment on the Value Relevance of Fair Values,” *Review of Accounting Studies* 22, no. 1 (2016): 392–429, doi:10.1007/s11142-016-9378-7.

- الإختلافات المؤسسية عبر البلدان مثل بيئة المعلومات أو تطور السوق تؤثر على قدرة المستثمرين على معالجة وحفظ معلومات القيمة العادلة في تقييمهم.
- إن خصم التقييم على الأصول بالقيمة العادلة من خلال الربح أكثر وضوحًا في الإقتصادات القائمة على البنوك بالإضافة إلى أن خصم التقييم هذا يتم تخفيفه من خلال بيئة معلومات أكثر ثراءً على مستوى الشركة ووجود مستثمرين مؤسسيين يتمتعون بخبرة في القيمة العادلة،
- تشير النتائج إلى أن التباين الدولي في قدرة المستثمرين على معالجة معلومات القيمة العادلة يؤثر على أهمية القيمة العادلة.

7. دراسة، (Ron Hodges, 2016)¹¹⁰ بعنوان:

“New development: The conundrum of fair value measurement-evidence from the UK FRAB. “

هدفت الدراسة إلى البحث في التحديات التي تواجه كيانات القطاع العام في المملكة المتحدة في المستقبل القريب فيما يتعلق باعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 في المملكة المتحدة إستندت الدراسة إلى وثائق من المجلس الإستشاري للتقارير المالية في المملكة المتحدة (FRAB) لقياس القيمة العادلة.

توصلت الدراسة إلى أن استخدام التكلفة التاريخية لم يكن خياراً، أي أن اتباع المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 هو النهج المناسب سيما فيما يخص قرار قياس الأصول الملموسة وغير المالية وهو يوضح أن تطوير التقارير المالية في الحكومة ينطوي على التكيف المستمر مع المعايير الدولية الجديدة والمحدثة والظروف المتغيرة والتطورات المرتبطة بها، كما تتأثر النتائج بتبعية المسار واتخاذ مواقف مفاهيمية معينة.

أوصت الدراسة إلى أن الإعتماد على المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار IFRS 13 يعزز من ممارسات إدارة الأصول بشكل أفضل من أجل الحفاظ على قاعدة أصول القطاع العام والإستفادة منها بشكل جيد.

¹¹⁰ Ron Hodges, “New Development: The Conundrum of Fair Value Measurement—Evidence from the UK FRAB,” *Public Money & Management* 36, no. 3 (2016): 227–30, doi:10.1080/09540962.2016.1133982.

8. دراسة، (Jimi Siekkinen, 2016)¹¹¹ بعنوان:

“Value relevance of fair values in different investor protection environments”

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت أهمية القيمة العادلة تتباين عبر بيئات حماية المستثمر من خلال تحليل الشركات المالية من 34 دولة، تساهم هذه الدراسة في الأدبيات من خلال تقديم أدلة عالمية على أهمية القيمة العادلة بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13.

توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن القيمة العادلة بغض النظر عن المستوى في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة هي ذات صلة بالبلدان التي تتمتع ببيئة حماية قوية أو متوسطة للمستثمر.
- في بيئة حماية المستثمرين الضعيفة تكون أسعار السوق فقط في المستوى الأول مناسبة للمستثمرين.
- تشير النتائج إلى أن الفرق في ملاءمة القيمة بين أسعار السوق في المستوى الأول وتقديرات القيمة العادلة في المستوى الثالث يتناقص مع جودة حماية المستثمر.
- إقتصرت الدراسة على عينة من الشركات المالية وبالتالي لا يمكن تعميم النتائج للشركات الأخرى.

9. دراسة، (Jan Dvořák, 2018)¹¹² بعنوان:

“How Do Czech Companies Report Fair Value Measurement Under IFRS 13?”

هدفت الدراسة إلى التركيز على الإبلاغ عن قياس القيمة العادلة بموجب المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 13 وذلك بالتعامل مع متطلبات إفصاح مختارة والأكثر أهمية في جمهورية التشيك بعد مرور أكثر من أربعة سنوات من تطبيق المعيار، أشارت الدراسة إلى أنه لا يوجد عملياً أي بحث عملي حول هذا الموضوع، وصفت الدراسة الأساس النظري للمعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 مع مراجعة الدراسات السابقة ذات الصلة بالبحوث التي تم إجراؤها واعتمدت الدراسة في الجانب التطبيقي على عينة من الشركات التشيكية المدرجة في البورصة.

توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أنه في بعض الحالات تفشل الشركات في جمهورية التشيك في الإبلاغ عن المعلومات الإلزامية كما هو مطلوب في المعيار IFRS 13، علاوة على ذلك أظهرت النتائج أن نسبة قياس القيمة العادلة ضمن التسلسل الهرمي للقيمة العادلة تقارب الثلث لكل مستوى من المستويات الثلاثة ولا يتغير بمرور الوقت.

¹¹¹ Siekkinen, “Value Relevance of Fair Values in Different Investor Protection Environments.”

¹¹² Dvořák, “How Do Czech Companies Report Fair Value Measurement Under IFRS 13?”

10. دراسة، (Andrei Filip et al., 2018)¹¹³ بعنوان:

“Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement.”

تهدف هذه الدراسة إلى مراجعة الأدبيات الأكاديمية التي تدرس تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13، كما تهدف إلى قياس القيمة العادلة بموجب مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، تغطي المراجعة 55 دراسة وتهدف إلى الإجابة على بعض الأسئلة التي أثارت في طلب المعلومات الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ولا سيما الأسئلة رقم 2، 4، 5، 6 و 7 (إفصاحات قياس القيمة العادلة، تطبيق أعلى وأفضل استخدام للأصول غير المالية، وتطبيق الأحكام المطلوبة لقياس القيمة العادلة والتأثيرات والتقارب).

توصلت الدراسة إلى نتائج منها أن الإفصاح عن التسلسل الهرمي الأساسي لتقديرات القيمة العادلة (مقابل حالة عدم الإفصاح) هو مفيد للمشاركين في أسواق رأس المال مثل المستثمرين والمحللين الماليين، الترتيب الواضح في التسلسل الهرمي المتعلق بمستويات القيمة العادلة (المستوى الأول < المستوى الثاني < المستوى الثالث من حيث الملاءمة أو التمثيل الصادق) لا يبدو مستقراً، واعتماداً على الحوكمة التي يخضع لها المديرون سيستفيدون من تقديرهم للقياس إما لإبلاغ مستخدمي البيانات المالية وبالتالي زيادة جودة التقارير المالية وإما عدم إبلاغهم من أجل تحقيق بعض أهداف الأرباح.

أوصت الدراسة بأن المستثمرين يحتاجون إلى فهم أكثر للعملية التي يتم من خلالها التوصل إلى تقديرات القيمة العادلة.

11. دراسة، (Maryam Golmohammadi and Ali Rahmani, 2018)¹¹⁴ بعنوان:

“Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements.”

هدفت الدراسة إلى تحديد التحديات الفنية لقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وفقاً للإطار المقترح في المعيار الدولي للتقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة من وجهة نظر خبراء المحاسبة والمراجعة في التقارير المالية في البيئة الإيرانية، استخدمت الدراسة الإستبيانات البحثية المنظمة التي تم تطويرها بناءً على Fuzzy Logic وتم تحليل بيانات الدراسة بطريقة Delphi Fuzzy وكذلك طريقة Fuzzy Hierarchical Analysis.

توصلت الدراسة إلى النقاط التالية:

¹¹³ Filip et al., “Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement.”

¹¹⁴ Maryam Golmohammadi and Ali Rahmani, “Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements,” *Journal of Accounting and Auditing Review* 25, no. 3 (2018): 387–414, doi:10.22059/acctgrev.2018.259285.1007908.

- الخبراء الإيرانيين المحترفين لديهم وجهة نظر إيجابية حول نموذج قياس القيمة العادلة؛
 - هناك بعض الإحتمالية لعدم الإمتثال لمتطلبات الإفصاح للمعيار IFRS 13 في بيئة التقارير المالية في إيران، بالإضافة إلى ضعف متطلبات التطبيق؛
 - كما توصلت الدراسة إلى أن عدم الإمتثال لمتطلبات الإفصاح سيؤثر سلباً على فعالية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 والتقارير المالية القائمة على القيمة العادلة.
- أوصت الدراسة بأنه يجب أن يكون واضعو المعايير ومجتمعات المحاسبة والمراجعة المهنية على دراية بالتحديات الفنية الهامة لمحاسبة القيمة العادلة، كذلك إعداد مناسب للتقارير المالية عالية الجودة القائمة على القيمة العادلة وضرورة تنفيذ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 بفعالية وكفاءة في البيئة الإيرانية.

12. دراسة، (Oyebisi Mary Ogundana et al., 2018)¹¹⁵ بعنوان:

“Fair Value Measurement (IFRS13) And Investing Decision: The Standpoint of Accounting Academics and Auditors in Lagos and Ogun State, Nigeria.”

هدفت الدراسة إلى فحص وجهة نظر أصحاب المصلحة حول ما إذا كان قياس القيمة العادلة (المعيار الدولي IFRS 13) سيؤدي إلى اتخاذ قرارات استثمارية أكثر جدوى أم لا. إعتمدت الدراسة تصميم بحث المسح الذي يتضمن جمع البيانات من مدقي "Big 4" وأكاديميين في المحاسبة في جامعات خاصة مختارة في نيجيريا. استخدمت الدراسة الاستبيان من أجل الحصول على البيانات الأولية من المستجيبين وتم صياغة واختبار فرضيتين باستخدام ارتباط Pearson و اختبار T للعينة المستقلة عند مستوى معنوية قدره 5%.

توصلت نتائج الدراسة إلى وجود ارتباط بين المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 الذي أدى إلى زيادة متطلبات الإفصاح وقرارات الاستثمار، توصلت النتائج أيضاً إلى الكشف عن اختلافات في وجهة نظر أكاديمي المحاسبة ومراجعي الحسابات حول تأثير المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 بزيادة الإفصاح على قرارات الاستثمار.

أوصت الدراسة بضرورة وضع مراقبة كافية من قبل هيئات المحاسبة ولجنة الأوراق المالية والبورصات لضمان أن جميع الشركات في نيجيريا تتبنى بالكامل المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13. يجب تكليف جميع الجامعات في نيجيريا ليس فقط بتعريف الطلاب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولكن يجب أيضاً تجاوز تدريسيها سطحياً بإخبار معظم الطلاب فقط بمعنى معايير المحاسبة الدولية

¹¹⁵ Oyebisi Mary Ogundana et al., “Fair Value Measurement (Ifrs 13) And Investing Decision: The Standpoint Of Accounting Academics And Auditors In Lagos And Ogun State, Nigeria,” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 22, no. 1 (2018): 1–12.

والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث لا بد أن لا يتم تدريسهم بشكل غير لائق فيما يتعلق بما تستتبعه هذه المعايير. ضمان عدم نشر البيانات المالية للشركة التي لم يتم إعدادها في الإمتثال الكامل للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13.

13. دراسة، (Stefan Sundgren, Juha Mäki, and Antonio Somoza-López 2018)¹¹⁶ بعنوان:

“Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13.”

هدفت الدراسة إلى تقديم أدلة على العلاقة بين جودة الإفصاح ومتابعة المحللين والسيولة في قطاع العقارات. هدفت الدراسة إلى دراسة الإفصاح عن الأساليب والإفتراسات الهامة المطبقة في تحديد القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار المحاسبة الدولي IAS 40 والمعيار الدولي IFRS 13. توصلت الدراسة إلى أن جودة الإفصاح أعلى بكثير بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13. علاوة على ذلك، تظهر النتائج أن الجودة مرتبطة بمتابعة المحللين وفوارق العرض والطلب. كذلك فإن الإفصاحات المحسنة بعد تطبيق المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 13 لا ترتبط بأي عواقب إقتصادية إيجابية مهمة كما أشارت نتائج الدراسة أيضا إلى أن متطلبات الإفصاح المنقحة في المعيار الدولي للتقارير المالية 13 لم تحل أي عيوب في السوق.

أوصت الدراسة بتشجيع المزيد من البحث في الصناعات الأخرى و/أو مع عينات أخرى، قام البحث بدراسة الإفصاحات فقط في الملاحظات على البيانات المالية المدرجة في التقارير السنوية. يمكن للشركات الإفصاح عن المعلومات للمساهمين بعدة طرق أخرى بما في ذلك الجزء الأمامي من التقرير السنوي أو موقع الشركة على الويب أو في "المعارض المتنقلة" حيث يلتقي المديرون بالمستثمرين. لا يمكن استبعاد إمكانية استخدام الشركات التي لديها معلومات شحيحة في البيانات المالية قنوات أخرى لتوصيل ممارسات قياس القيمة العادلة إلى المستثمرين وأصحاب المصلحة الآخرين. هذا موضوع لمزيد من الدراسة.

14. دراسة، (Babajide Oyewo, 2020)¹¹⁷ بعنوان:

“Post-implementation challenges of fair value measurement (IFRS 13): some empirical evidence.”

هدفت الدراسة إلى التحقيق في تحديات ما بعد التطبيق لقياس القيمة العادلة IFRS 13 من منظور المراجعين في نيجيريا. استخدمت الدراسة أداة الاستبيان في جمع البيانات تم توزيعه على المراجعين من خلفيات شركات تدقيق متنوعة من حيث الحجم والانتماء الدولي والتواجد العالمي، تم تطبيق التقنيات

¹¹⁶ Sundgren, Mäki, and Somoza-López, “Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-Value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13.”

¹¹⁷ Oyewo, “Post-Implementation Challenges of Fair Value Measurement (IFRS 13): Some Empirical Evidence.”

الإحصائية مثل تحليل الكتلة وتحليل العوامل و ANOVA لتحليل البيانات التي تم الحصول عليها من أفراد العينة الذين بلغ عددهم 277 مستجيب.

توصلت النتائج إلى أن التحدي الأشد لقياس القيمة العادلة في ندرة المعلومات لتقييم العناصر. إن حجم تحديات تطبيق قياس القيمة العادلة (FV) في مختلف قطاعات الصناعة متشابهًا وهناك اتفاقًا بين المدققين على أن التلاعب بقيم الأصول والالتزامات بدون سعر سوق أثناء التقدير والاستفادة من عدم توفر معلومات السوق عن الأصول والخصوم من قبل المديرين للتلاعب بالبيانات المالية وعدم الملاءمة وعدم إمتثال طرق التقييم للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 وانخفاض مستوى الوعي بين معدي التقارير المالية كلهم يمثلون تحديات ملحوظة بعد التنفيذ لقياس القيمة العادلة.

أوصت الدراسة الدول التي تطبق المعيار بتطوير الهياكل المؤسسية التي تسهل تقييم البنود باستخدام قياس القيمة العادلة لا سيما الأصول والخصوم ذات الأسعار غير القابلة للملاحظة. قد يكون إنشاء مثل هذه الهياكل شرطاً لا غنى عنه للتحقيق الكامل للمنافع الاجتماعية والإقتصادية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، مثل هذا الجهاز المؤسسي لقياس القيمة العادلة الذي يتم تطويره ليلائم الظروف المحلية ويتصدى للتحديات الخاصة بكل بلد قد يحد من التفاوت في تطبيق مفهوم قياس القيمة العادلة بسبب العوائق اللغوية والثقافية.

15. دراسة، (Andreas Hellmann, Chris Patel, and Noriyuki Tsunogaya, 2021)¹¹⁸ بعنوان:
“Foreign-language effect and professionals’ judgments on fair value measurement: Evidence from Germany and the United Kingdom.”

تمثلت مشكلة الدراسة في كيفية توظيف اللغة والترجمة في التقليل من الاختلافات في الممارسات المحاسبية عبر البلدان، حيث تم تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) باللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغات المحلية الأخرى. أشارت الدراسة إلى أن المترجمون المحترفون إذا أرفقوا معاني مختلفة في تفسير مفاهيم المحاسبة الرئيسية بناءً على اللغة المستخدمة يؤدي ذلك إلى التنازل عن قابلية المقارنة واتساق أحكامهم. هدفت الدراسة إلى المساهمة في أدبيات التمويل السلوكي من خلال فحص ما إذا كان المحترفون ذوو الخبرة يعلقون معاني ضمنية متسقة أو مختلفة لأحد المفاهيم الأساسية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، أي "القيمة العادلة". وتوصلت النتائج إلى:

- وجود نمط ثابت من الاختلافات في أحكام المهنيين حول "القيمة العادلة" في اللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغة الألمانية.
- مشاكل الترجمة لها آثار مهمة على واضعي المعايير والمهنيين.

¹¹⁸ Hellmann, Patel, and Tsunogaya, “Foreign-Language Effect and Professionals’ Judgments on Fair Value Measurement.”

- الوعي بتأثير اللغة الأجنبية سيساعد المهنيين والشركات وواضعي المعايير على تطوير إستراتيجيات وسياسات التواصل واللغة.

أوصت الدراسة بما يلي:

- يمكن تصحيح الترجمات الواقعية بسهولة نسبية.
- القيام بأبحاث مستقبلية حول ما إذا كانت الاختلافات في البنية المعرفية فيما يتعلق بمفهوم المحاسبة تؤدي إلى اختلافات في تطبيق هذا المفهوم.

16. دراسة، (Nathasa Mazna Ramli et al., 2021)¹¹⁹ بعنوان:

“Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement: Issues and challenges faced by the Islamic Financial Institutions in Malaysia. “

هدفت الدراسة إلى استكشاف قضايا وتحديات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة الذي تواجهه الأدوات المالية في ماليزيا لا سيما في سياق المؤسسات المالية الإسلامية (IFIs). حددت الدراسة العديد من القضايا المتعلقة بقياس القيمة العادلة بما في ذلك: الموثوقية، ملائمة القياس، إفتراض المدخلات لقياس القيمة العادلة وأهمية الإفصاح الإضافي. استخدمت الدراسة أداة المقابلة مع العديد من الأكاديميين والمحاسبين والمراجعين وممثلي الهيئات المهنية.

توصلت نتائج الدراسة إلى أن القضايا المتعلقة بتطبيق قياس القيمة العادلة من منظور الشريعة كانت مرتبطة بأهمية القياس والتسلسل الهرمي لمستوى قياس القيمة العادلة، وهي مناسبة بالنسبة للأدوات المالية الإسلامية حيث لم تكن هناك مشكلة تتعلق بعدم اليقين أو الغرر.

أوصت الدراسة بضرورة تحسين كل من عملية ومنهجية قياس القيمة العادلة لتحقيق التوافق مع اللوائح الشرعية لضمان توافق المعايير المحاسبية مع مبادئ التمويل الإسلامي في ماليزيا.

المبحث الثاني: مراجعة ومناقشة الدراسات السابقة

تم ترتيب الدراسات السابقة حسب الترتيب الزمني وتلخيص أهم ما جاء فيها في شكل جدول يوضح المشكلة التي تبنتها كل دراسة وتبيان حجم العينة ونوعها وكذا المنهج المتبع والأدوات الإحصائية المستخدمة، مع استخلاص أبرز النتائج المتوصل إليها، وذلك من أجل رصد أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية وتحديد الفجوة البحثية التي تتميز بها عن الدراسات السابقة.

¹¹⁹ Mazna Ramli et al., “Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement: Issues and Challenges Faced by the Islamic Financial Institutions in Malaysia.”

المطلب الأول: تلخيص وترتيب الدراسات السابقة

الجدول التالي يوضح أهم ما تناولته الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع الدراسة:

الجدول رقم (1.2): تلخيص وترتيب الدراسات السابقة

الدراسة	مشكلة البحث	العينة	المنهج والأدوات	البلد	أبرز النتائج
حمزة العربي 2013	مدى توافق البيئة الجزائرية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.	143 -محاسبوا ومحافظوا الشركات -الأساتذة الجامعيون	الإحصاء الوصفي تحليل الاستبيان	الجزائر	- البيئة الجزائرية عموماً لا تتوافق مع متطلبات التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية
محمد نواف عابد 2015	مدى التزام البنوك التجارية الفلسطينية بتطبيق القيمة العادلة وفق المعيار المحاسبي الدولي IFRS 13.	6 بنوك	المنهج الاستقرائي الإحصاء الوصفي تحليل الاستبيان	فلسطين	- لا يوجد اختلاف بين آراء المشاركين حول التزام البنوك التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي IFRS 13.
مبروك صالح المبروك 2015	مدى تأييد المحاسبين القانونيين لتطبيق المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة في بيئة الأعمال الأردنية.	100 المحاسبون القانونيون	الإحصاء الوصفي T-Test.	الأردن	- يؤيد المحاسبون القانونيون في المملكة الأردنية تطبيق القياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13. - تتوفر البيئة الأردنية على مقومات تطبيق القيمة العادلة.
أسامة عمارة 2016	مدى مساهمة معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة.	171 الأكاديميين ومهنيي المحاسبة	المنهج الوصفي المنهج التاريخي تحليل الارتباط	الجزائر	- وجود علاقة ارتباط وأثر ذي دلالة إحصائية بين أبعاد المتغير المستقل المعايير الدولية للتقييم والمتغير التابع القياس بالقيمة العادلة. - التوجه الدولي نحو تعميم تطبيق قياس القيمة العادلة وفق IFRS 13 يشرح وينظم القياس وفقها.
أحمد أحمد سعيد عبد العظيم 2017	إبراز الدور التأثيري لمعايير التقارير		مداخل التقييم: مدخل التكلفة		- قصور المعايير الحالية في معالجة المشاكل المحاسبية للإندماج.

المالية المتمثلة في IFRS 13، IFRS 3 في زيادة جودة التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية.	شركات القطاع العام والخاص	مدخل الدخل مدخل السوق	مصر	- استخدام المعيار IFRS 13 يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية إذا ما اتبعت الشركات المصرية المدخل المحاسبي المقترح في الدراسة عند اندماج الشركات.
دراسة العلاقة بين القيمة العادلة ومؤشرات الأداء المالي من خلال تحليل الأبعاد الأساسية لمكونات المعيار IFRS 13.	25 بنك تجاري	الإحصاء الوصفي تحليل الارتباط الخطي نموذج الإنحدار المتعدد	السعودية	- وجود علاقة معنوية بعد تطبيق المعيار IFRS 13 بين القيمة العادلة وكل من مكرر سعر السهم، مضاعف الربحية، عائد الربح الموزع للسهم. - وجود تشابه بين معلومات المستوى 1 والمستوى 2 في التسلسل الهرمي للقيمة العادلة في المعيار IFRS 13
إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.	67 مهنيي المحاسبة ومحاسبي المؤسسات الاقتصادية والأساتذة الجامعيون	المنهج الاستقرائي دراسة الحالة تحليل الاستبيان	الجزائر	- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة هي فقط من تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس. - تواجه القيمة العادلة العديد من الصعوبات والتحديات من أجل تطبيقها في الجزائر.
متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية.		المنهج الوصفي	الجزائر	- غياب التعليمات الصادرة عن بنك الجزائر بإلزام البنوك التجارية بتطبيق القيمة العادلة. - غياب ثقافة القيمة العادلة مما يصعب من إجراءات تطبيقها.
معرفة مدى جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق	67 الأكاديميين ومهنيي المحاسبة	الإحصاء الوصفي إختبار pearson حليل الإستهبان،دراسة مقارنة،معامل Alpha cronbach، تحليل الإنحدار البسيط،	الجزائر	- الممارسة المحاسبية في الجزائر بحاجة لتطبيق القيمة العادلة. - هناك معوقات مختلفة تعيق تطبيق القيمة العادلة

نموذج القيمة العادلة.	T.Test	- وجود تفاوت كبير في إجراءات تطبيق قياس القيمة العادلة بين الجزائر ومجموعة الدول محل الدراسة.
عبد السلام بلبالي وحسين بن العارية 2018	المنهج الوصفي دراسة الحالة	الجزائر
ماهي طرق التقييم وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي وكيف يتم معالجتها محاسبيا.		- النظام المحاسبي المالي المطبق في الجزائر يواكب التطورات الدولية ويسمح بتطبيق القيمة العادلة. - تساعد القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ القرارات المناسبة.
محمد زرقون و فارس بن يدير 2018	المنهج الوصفي المنهج الإستقرائي تحليل الإستبيان.	الجزائر
واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة وأثرها على القوائم المالية.	05 مؤسسات مدرجة في البورصة	- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي. - وجود عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة.
أحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله 2018	المقابلة الإستبيان الملاحظة الإحصاء الوصفي الإحصاء الإستدلالي	الجزائر
المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.	51 المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين	- الكيانات الجزائرية لا تلتزم بالمعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة عند إعداد قوائمها المالية. - عدم وجود تجانس بين القوانين المحاسبية والجبائية والتجارية.
أسامة معمري 2018	المنهج الوصفي التحليلي	الجزائر
المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر.		- النظام المحاسبي المالي الحالي خلف فجوة كبيرة بينه وبين المرجعية الدولية. - منذ 2010 لم يتم تحديث النظام المحاسبي المالي ولم تضاف أي تعديلات عليه.
علاء محسن شحم وهاني حميد مشجل 2019	طريقة القيمة الحالية وطريقة التدفق النقدي للخصم DCF ونموذج تسعير الأصول الرأسمالية CAPM	العراق
محاولة إيجاد طرق لقياس القيمة العادلة تكون أكثر ملاءمة للبيئة العراقية.		- إمكانية تطبيق المعيار الدولي IFRS 13 قياس القيمة العادلة في البيئة العراقية. - توفر القيمة العادلة معلومات كافية ومناسبة تخدم

إحتياجات جميع المستخدمين والجهات الأخرى.					
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة مكان التكلفة التاريخية. - تغلب الجانب الضريبي على الجانب المحاسبي. - عدم توفر بنية تحتية مناسبة.	الجزائر	المنهج الوصفي التحليلي		مدى استجابة البيئة المحاسبية الجزائرية لمتطلبات النظام المحاسبي المالي في ما يخص القيمة العادلة.	كنزة قريشي 2019
- محدودية وضعف أداء البورصة. - غياب شبه التام للأسواق المتخصصة. - وجود رؤية مشتركة بين غالبية أفراد العينة حول ضرورة التمسك بالقياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية.	الجزائر	تحليل الإستبيان الإحصاء الوصفي مربع كاي للإستقلالية Chi-square T T Teste ،Excel	96 محاسب ومراجع خارجي	الصعوبات والتحديات أمام عملية القياس وفق القيمة العادلة في الجزائر وسبل تطويرها.	علاء بوقفة 2019
- زيادة فجوة الاختلاف بين معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي بسبب أن هذا الأخير لم يعرف أي تعديلات مع مرور الزمن. - يتوافق النظام المحاسبي المالي نسبياً فقط مع معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عام 2004.	الجزائر	المنهج الوصفي التحليلي المنهج المقارن		أوجه الاختلاف والتوافق بين قواعد النظام المحاسبي المالي ومعايير التقارير المالية الدولية ومستجداتها.	أمال تخنوني 2019
- صدور المعايير الدولية على أساس بيئة أعمال الدول المتقدمة ولا تراعي خصوصية الدول النامية. - هناك رغبة من ممارسي مهنة المحاسبة في التحول من التكلفة التاريخية والانتقال إلى بدائل القياس الأخرى.	الجزائر	تحليل الإستبيان المقابلة معامل Pearson الإحصاء الوصفي Alpha cronbach	146 مهنيي المحاسبة	مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	بوحفص بن أودينة 2020
- تلتزم البنوك التجارية الجزائرية بقياس البنود التي					صبرينة بن عروج 2020

مدى تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.		المنهج الإستنباطي دراسة الحالة	الجزائر	يُتطلب قياسها بالقيمة العادلة، وعلى أساس مستمر. - تستخدم البنوك محل الدراسة أسلوب القيمة السوقية وأسلوب خصم التدفقات النقدية المستقبلية؛
فيما تتمثل متطلبات تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في المؤسسات الجزائرية.	60	المنهج الوصفي التحليلي تحليل الإستبيان	الجزائر	- غياب إقتصاد وسوق حقيقي تسوده المنافسة التامة والشفافية المطلوبة. - غالبية المؤسسات الجزائرية لا تطبق محاسبة القيمة العادلة. - عدم تكوين المهنيين حول معايير التدقيق والمحاسبة الدولية.
تحليل المتطلبات المفروضة باستخدام القيمة العادلة في بيئة السوق.	الإقتصادات الناشئة وبيئة الأزمة المالية	المنهج الوصفي التحليلي	الصين	- يتم قياس القيمة العادلة في السوق الذي يتعامل مع الأصول والالتزامات بشكل منظم. - الإقتصادات الناشئة وبيئة الأزمة المالية هي البيئات النموذجية لتطبيق القيمة العادلة.
تعريف القيمة العادلة كسعر خروج ومدى موثوقية تقنيات التقييم في المستوى 2 من التسلسل الهرمي.	14 شركة أوروبية غير مالية	Wilcoxon T-Test EV / EBITDA	أستراليا	- القيمة العادلة توفر للمستثمرين معلومات مفيدة للتنبؤ بقدرة الشركات على توليد التدفق النقدي من أصولهم. - أخطاء التقدير تحمل عواقب إقتصادية.
هل يعمل المعيار IFRS 13 على تحسين الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.	90 مجموعة مدرجة في بورصات ميلان فرانكفورت وباريس.	الإحصاء الوصفي	إيطاليا	- يتم قياس القيمة العادلة في 75% من الشركات التي تمتلك عقارات استثمارية. - هناك شركات غير ممثلة للمتطلبات الجديدة. - هناك اختلاف بين الدول في استخدام تقنيات التقييم.

Wajdi Hamid Hijazi 2014	تصورات المدققين تجاه تطبيق المعيار IFRS 13 في البلدان النامية.	159 مدققا	الإحصاء الوصفي إختبار ANOVA	لبنان	- هناك تفاؤل لدى الدققين حول اعتماد المعيار IFRS 13 - توقع تحديات كبيرة لتطبيق المعيار.
Cozma Ighian Diana 2015	وصف الأحكام الرئيسية المتعلقة بالمعيار IFRS13 قياس القيمة العادلة		المنهج الوصفي التحليلي	رومانيا	- المعيار IFRS 13 يدعم قياس القيمة العادلة بناءً على معلومات السوق. - يلجأ المتخصصون إلى منطقهم المهني عند اختيار تقنيات القياس عندما تكون معلومات السوق غير متاحة.
Peter Fiechter and Zoltán Novotny-Farkas 2016	دور البيئة المؤسسية في تطبيق خصومات التقييم على أصول معينة بالقيمة العادلة.	907 بنك من 46 دولة حول العالم	الإحصاء الوصفي	نيويورك	- خصومات التقييم على الأصول بالقيمة العادلة من خلال الربح أكثر وضوحاً في الاقتصادات القائمة على البنوك. - التباين في قدرة المستثمرين على معالجة معلومات القيمة العادلة يؤثر على أهمية القيمة العادلة.
Ron Hodges 2016	التحديات التي تواجه كيانات القطاع العام فيما يتعلق باعتماد المعيار IFRS 13	FRAB	المنهج الوصفي التحليلي دراسة الحالة	المملكة المتحدة	- التكلفة التاريخية لم تكن الخيار الأمثل. - المعيار IFRS 13 هو القياس الأنسب للأصول الملموسة وغير المالية.
Jimi Siekkinen 2016	مدى تباين أهمية القيمة العادلة عبر بيئات حماية المستثمر.	985 شركة مالية عبر 34 دولة	الإحصاء الوصفي	فنلندا	- القيمة العادلة ذات أهمية في البلدان ذات حماية قوية للمستثمر. - أسعار السوق فقط في المستوى الأول مناسبة للمستثمرين.
Jan Dvořák, 2018	متطلبات الإفصاح وفق المعيار IFRS 13 في الشركات التشيكية.	149 شركة مدرجة في البورصة	الإحصاء الوصفي دراسة الحالة	التشيك	- أحيانا تفشل الشركات في جمهورية التشيك في الإبلاغ عن المعلومات الإلزامية، وفق المعيار IFRS 13.

- كل مستويات التسلسل الهرمي القياس يكون بمقدار الثلث دون تغير مع الوقت.					
- الإفصاح عن التسلسل الهرمي الأساسي لتقديرات القيمة العادلة هو مفيد للمشاركين في أسواق رأس المال. - الترتيب التصاعدي للمستويات الثلاثة لا يبدو مستقرا.	الولايات المتحدة	المنهج الوصفي التحليلي		تأثير تطبيق المعيار IFRS 13 من خلال مراجعة الأدبيات السابقة.	Andrei Filip et al., 2018
- الخبراء الإيرانيين المحترفين لديهم وجهة نظر إيجابية حول نموذج قياس القيمة العادلة. - ضعف متطلبات التطبيق في إيران.	إيران	تحليل الإستبيان: Fuzzy Logic Fuzzy Delphi Fuzzy Hierarchical Analysis	79 خبير ومراجع	التحديات الفنية لقياس القيمة لعادلة والإفصاح عنها وفقاً للإطار المقترح في IFRS 13.	Maryam Golmohammadi and Ali Rahmani 2018
- وجود ارتباط بين المعيار IFRS 13 وقرارات الاستثمار. - اختلاف وجهة نظر مهنيي المحاسبة حول تأثير المعيار بزيادة الإفصاح على قرارات الاستثمار.	نيجيريا	تحليل الأستبيان المنهج الإحصائي T Test إختبار pearson	شركات التدقيق الكبرى BIG 4	هل سيؤدي تطبيق المعيار IFRS 13 إلى اتخاذ قرارات استثمارية أكثر جدوى.	Oyebisi Mary Ogundana et al., 2018
- جودة الإفصاح أعلى بكثير بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13. - الجودة مرتبطة بمتابعة المحللين وفوارق العرض والطلب.	السويد	الإنحدار اللوجستي الإحصاء الوصفي	57 شركة عقارات	العلاقة بين جودة الإفصاح ومتابعة المحللين والسيولة في قطاع العقارات بموجب المعيارين IAS 40 و IFRS 13	Stefan Sundgren, Juha Mäki, and Antonio Somoza-López 2018
- التحدي الأشد لقياس القيمة العادلة في ندرة المعلومات لتقييم العناصر. - التلاعب بقيم الأصول والالتزامات بدون سعر سوق أثناء التقدير يمثل تحدي	نيجيريا	تحليل الإستبيان التحليل العنقودي تحليل العوامل ANOVA	277 مدقق	تحديات ما بعد التطبيق لقياس القيمة العادلة من IFRS 13 منظور المراجعين في نيجيريا	Babajide Oyewo 2020

ملحوظ بعد التنفيذ لقياس القيمة العادلة.					
- وجود نمط ثابت من الاختلافات في أحكام المهنين حول القيمة العادلة في اللغة الإنجليزية وترجمتها إلى اللغة الألمانية. - الوعي بتأثير اللغة الأجنبية سيساعد المهنين والشركات ووضعي المعايير على تطوير استراتيجيات وسياسات التواصل واللغة.	ألمانيا	تحليل الإستهبان	136 محاسب محترف	تأثير اللغة الأجنبية وأحكام المهنين على قياس القيمة العادلة.	Andreas Hellmann, Chris Patel, and Noriyuki Tsunogaya, 2021
- قياس القيمة العادلة مناسبة بالنسبة للأدوات المالية الإسلامية حيث لم تكن هناك مشكلة تتعلق بعدم اليقين أو الغرر. - القيمة العادلة من منظور الشريعة كانت مرتبطة بأهمية القياس ومستويات التسلسل الهرمي.	ماليزيا	المقابلة	10 أكاديميين ومسؤولين ماليين ومراجعين	قضايا وتحديات تطبيق المعيار 13 IFRS الذي تواجه المؤسسات المالية الإسلامية في ماليزيا.	Nathasa Mazna Ramli et al 2021

المصدر: من إعداد الباحث

المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف وما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

في هذا المطلب سنتناول أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية ثم تحديد الفجوة البحثية التي تميز دراستنا عن باقي الدراسات التي تم التطرق إليها.

أولاً: أوجه التشابه والاختلاف

1. بالنسبة للدراسات باللغة العربية

معظم الدراسات العربية التي تم عرضها تتشابه في البيئة محل الدراسة وهي البيئة المحاسبية الجزائرية حيث بلغ عددها خمسة عشر دراسة باللغة العربية، وتناولت أغلب هذه الدراسات التعريف بمحاسبة القيمة العادلة وبيان أهميتها وأهدافها والمشاكل والتحديات التي تعيق تطبيقها في الجزائر كما جاء في دراسة رفيقة صغراوي (2017) وباهية زعيم (2018)، كما تشابهت هذه الدراسة مع بعض الدراسات السابقة من حيث

التطرق إلى المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة كما هو الحال في دراسة أحمد أحمد سعيد عبد العظيم (2017) ودراسة كل من علي أيمن صابر سيد (2017) ومبروك صالح المبروك (2015) ومحمد نواف عابد (2015)، حيث ركزت هذه الدراسات على الدور التأثيري لتطبيق المعيار الدولي ومدى الحاجة لتطبيقه في بيئات عربية مختلفة: مصر، السعودية، فلسطين والأردن. كما أشارت هذه المجموعة من الدراسات إلى أن بيئتها تتوفر على مقومات تطبيق القياس وفق القيمة العادلة فيما تباينت الآراء حول البيئة الجزائرية فمنهم من يرى عدم جاهزية البيئة الجزائرية لتطبيق القياس وفق القيمة العادلة ولا تلتزم بتطبيق المعيار الدولي IFRS 13 كدراسة كنزة قريشي (2019) وأحمد الصالح سباع ومحمد الهادي ضيف الله (2018)، بينما يرى عبد السلام بلبالي وحسين بن العارية (2018) أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يسمح بتطبيق القيمة العادلة ويواكب المعايير المحاسبية الدولية.

وتختلف الدراسة الحالية مع بعض الدراسات السابقة باللغة العربية في جانب تناول متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13، حيث تطرق حمزة العرابي (2013) وأسامة معمري (2018) إلى المتطلبات الأساسية للإصلاح المحاسبي في الجزائر لمسايرة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما الدراسة الحالية تناولت متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 والذي يعتبر جزء من مجموعة من معايير IFRS. وتطرقت دراسة جمعة هوام وأسماء زغادنية (2017) ومحمد قبالي (2021) إلى متطلبات تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح ولم تتناول متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 على وجه التحديد. كما يرى الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة باللغة العربية أنها لم تتناول المتطلبات بصورة مباشرة ولم تتناول دراسات سابقة ذات صلة بالمعيار للاستفادة منها للإجابة عن مشكلة الدراسة الحالية، إلا أن الباحث يتفق معها في كون البيئة العربية والجزائرية بالخصوص في حاجة إلى متطلبات تلائم البيئة المحلية لتطبيق القيمة العادلة وبالتحديد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 وهذا ما تسعى الدراسة الحالية لتحقيقه.

2. بالنسبة للدراسات باللغة الأجنبية

تطرقت العديد من الدراسات السابقة الأجنبية لموضوع القيمة العادلة من منظور المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 وتناولت متطلبات تطبيقه من عدة زوايا مختلفة، حيث قام Oyebisi Mary (2018) بدراسة التسلسل الهرمي المتعلق بمستويات القيمة العادلة (المستوى الأول، المستوى الثاني والمستوى الثالث) وتقنيات التقييم، كما تناولت دراسة Liu Fang (2013) تحليل متطلبات قياس القيمة العادلة في بيئة السوق في دولة الصين، وأشارت دراسة Jimi Siekkinen, 2016 إلى أهمية القيمة العادلة بموجب المعيار IFRS 13 عبر بيئات مختلفة من حيث درجة حماية المستثمر والذي يعتبر من بين المتطلبات المهمة، كذلك أشارت دراسة كل من Donatella Busso, 2014 و Jan Dvořák, 2018 إلى

متطلبات الإفصاح الإلزامية التي جاء بها المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 بينما ركزت دراسة (2018) Stefan Sundgren, and all على علاقة الإفصاح بالإستثمارات العقارية من ناحية العلاقة الارتباطية بين زيادة الإفصاح وقرارات الإستثمار وفق المعيار IFRS 13. وحاول Andreas Hellmann, Chris Patel, and Noriyuki Tsunogaya, 2021 دراسة تأثير العوامل الثقافية على تطبيق القيمة العادلة واختار لذلك عامل اللغة والترجمة وكيفية توظيفها للتقليل من الاختلافات المحاسبية بين الدول. كما يرى الباحث من خلال عرضه لهذه الدراسات اعتراف عدد من الباحثين بوجود متطلبات ذات أبعاد مختلفة في تطبيق المعيار IFRS 13 كتأثير البعد السياسي في توجيه مجلس معايير المحاسبة الدولية وأهمية التوحيد المحاسبي والتقارب الدولي مع المعايير الدولية في تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

تختلف الدراسة الحالية مع الدراسات الأجنبية كونها تمت في بيئات مختلفة وهذا ما يعطي قيمة للدراسة الحالية في البحث عن المتغيرات التي تعبر عن المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار IFRS 13 في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي قد تكون مختلفة عن المتغيرات التي أفرزتها الدراسات السابقة والتي تناولتها بصورة مختلفة.

ثانيا: تحديد الفجوة البحثية للدراسة

تختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في إجراء حصر للمتطلبات التي لها تأثير في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة وتقييم مدى مراعات هذه المتطلبات عند تطبيق المعيار من أجل تحقيق التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، وعليه يعتبر هذا البحث إمتداد للأدبيات السابقة ذات الصلة ويستمد أهميته من خلال إجراء حصر كامل للمتطلبات التي سبق ذكرها من خلال تصنيفها إلى أبعاد مناسبة لتطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

خاتمة الفصل الثاني

تم في هذا الفصل إستعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الأطروحة حسب التسلسل الزمني للأبحاث والمقالات من الأقدم إلى الأحدث خلال العشر سنوات الأخيرة، وبالتحديد منذ بداية تطبيق المعيار IFRS 13 في أول جانفي 2013، وذلك حسب ما يقتضيه الهدف الأساسي للبحث، وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين: المبحث الأول تناول الدراسات السابقة باللغة العربية وهي الدراسات المرتبطة بالبيئة العربية والبيئة محل الدراسة على وجه الخصوص (البيئة المحاسبية الجزائرية)، وتم فيه كذلك استعراض الدراسات السابقة باللغة الأجنبية في عدة دول مختلفة، كما تناول هذا الفصل مدى اختلاف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة من خلال التحليل والمناقشة لهذه الدراسات وصياغة الفجوة العلمية، كما استفاد الباحث من هذه الدراسات في الإجابة عن إشكالية البحث الرئيسية، من خلال القيام بعملية حصر للمتطلبات الواجب توفرها من أجل تطبيق المعيار الدولي لقياس القيمة العادلة وتصنيفها إلى متغيرات بيئية (محاسبية وتقنية، إقتصادية، قانونية، إجتماعية وثقافية)، ولقد أكدت مختلف الدراسات السابقة ذات الصلة على أهمية مراعاة النظم المحاسبية في كل بلد لهذه المتغيرات وتأثيرها على تطبيق المعيار رغم الاختلاف في عمق التأثير من دولة إلى أخرى.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

تمهيد

إعتمادا على ما تم دراسته في الجانب النظري لموضوع متطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة سيتم في هذا الفصل التطرق إلى الجانب الميداني للدراسة من خلال تصميم إستبيان لهذا الغرض وفق ما تقتضيه فرضيات البحث، وذلك بهدف قياس مدى توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقام الباحث بعرض وشرح لأهم الأدوات المستخدمة في جمع البيانات من الأفراد الذين يمثلون عينة الدراسة والبرنامج الإحصائي المعتمد في عملية تحليل البيانات وعرض نتائجها، وكذا اختبار الفرضيات حسب المنهجية المتبعة في البحث، وبغرض الحصول على نتائج ذات درجة عالية من الموثوقية تم اختيار أفراد العينة من المهنيين المحاسبين والإطارات من المؤسسات الإقتصادية في ميدان المحاسبة والمالية لارتباط هذه الوظائف بالجانب التطبيقي، حيث يعتبر هذا الجانب مهم من الناحية العملية و يخدم موضوع الدراسة ويساعد الباحث في الإجابة على الإشكالية المطروحة من خلال معرفة آرائهم وإجاباتهم على جميع الأسئلة التي تم صياغتها حول الموضوع.

وعليه سيتناول هذا الفصل العناصر التالية:

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض البيانات وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

سيتناول المبحث الأول الإجراءات التي تتبعها الباحثة عند إجراء الدراسة الميدانية، وذلك من خلال وصف مجتمع الدراسة ووصف العينة المختارة، والطريقة والأدوات التي تم استخدامها في إعداد الدراسة والإجراءات المتبعة للتأكد من الصدق والثبات للفقرات. والطريقة المتبعة في التطبيق، وكذلك المعالجة الإحصائية التي تم الاعتماد عليها في تحليل البيانات واستخراج النتائج، بالإضافة إلى وصف منهج الدراسة.

المطلب الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة

سيتم في هذا المطلب التطرق للطريقة المتبعة في جمع البيانات والخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة بالإضافة إلى الأساليب الإحصائية المستخدمة في جمع البيانات وتحليلها.

أولاً: هدف الدراسة الميدانية

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى توفر متطلبات تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال استجواب عينة من مهنيي المحاسبة (محاسب معتمد، محافظ حسابات وخبير محاسب) ومن الإطارات في المؤسسات الاقتصادية في ميدان المحاسبة والمالية.

ثانياً: منهجية الدراسة الميدانية

تتعدد الأدوات التي تستخدم في الأبحاث العلمية من أجل الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية للإجابة على مشكلة الدراسة، وفيما يتعلق بتحليل البيانات وعرض نتائجها كانت الأداة المستخدمة في هذه الدراسة الميدانية عبارة عن إستبانة صممت لهذا الغرض باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي وقام الباحث بتصميم محاور الإستبانة من خلال البحث في الأدبيات والدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث ومختلف المصادر والمراجع ذات الصلة، حيث تهدف هذه المحاور إلى معرفة آراء المستجيبين الذين يمثلون عينة الدراسة حول المتطلبات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية من أجل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 قياس القيمة العادلة.

وتغطي الإستبانة جميع الأسئلة التي تتناسب ومشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها وتتضمن قسمين: القسم الأول يتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من خلال أربع فقرات وهي: عمر المستجيب، المؤهل العلمي للمستجيب لتحديد مستواه الدراسي، وظيفة المستجيب والمرتبة بالجانب المحاسبي لتحديد ما إذا كان من مهنيي المحاسبة المعتمدين أو صاحب وظيفة كإطار في ميدان المحاسبة والمالية وأخيراً الخبرة المهنية الكافية لإعطاء بيانات يمكن الاعتماد عليها. أما القسم الثاني فيتعلق بالمتطلبات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13، والذي يتكون من أربعة محاور:

المحور الأول يتعلق بقياس المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13. المحور الثاني يقيس مدى توفر المتطلبات الإقتصادية. المحور الثالث يتعلق بالمتطلبات القانونية. أما المحور الرابع والأخير فيتعلق بقياس المتطلبات الإجتماعية والثقافية.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الإطارات الذين يعملون في القطاع الإقتصادي وهم موظفون يشغلون مناصب إدارية في المديريات والدوائر والمصالح المحاسبية (رئيس قسم، رئيس مصلحة، رئيس دائرة، مدير المالية والمحاسبة)، أو كانوا أصحاب مكاتب خاصة من المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين. وتم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية، وتم توزيع 141 إستبيان على أفراد العينة المستهدفة وتم استرجاع 141 إستبيان أي ما نسبته 100% والتي أجريت عليها هذه الدراسة.

رابعا: خصائص عينة الدراسة

كانت خصائص عينة الدراسة كما يلي:

1. تنوع الفئات العمرية (أقل من 30 سنة، من 30 إلى أقل من 40 سنة، من 40 إلى أقل من 50 سنة، من 50 سنة فأكثر)
2. المؤهلات العلمية (تكوين مهني، ليسانس، ماستر، دراسات عليا)
3. المسمى الوظيفي (إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية، محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب)
4. سنوات الخبرة (أقل من 5 سنوات، من 5 إلى أقل من 10 سنوات، من 10 إلى أقل من 15 سنة، من 15 سنة فأكثر)

1- العمر

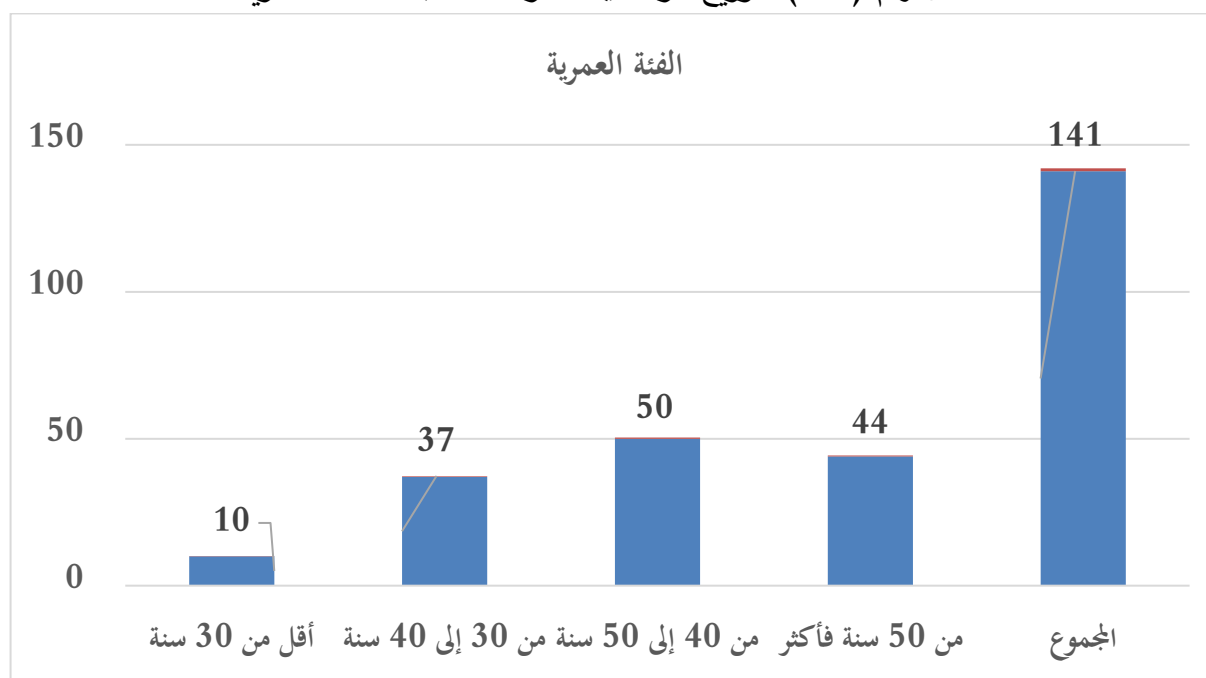
يوضح كل من الجدول رقم (1.3) والشكل رقم (1.3) توزيع عينة الدراسة حسب الفئات العمرية كما يلي:

الجدول رقم (1.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية

النسبة المئوية	التكرار	الفئة العمرية
7.1%	10	أقل من 30 سنة
26.2%	37	من 30 إلى أقل من 40 سنة
35.5%	50	من 40 إلى أقل من 50 سنة
31.2%	44	من 50 سنة فأكثر
100%	141	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل رقم (1.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الفئات العمرية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

بعد تحليل الخصائص الديمغرافية الخاصة بالفئة العمرية لعينة الدراسة نلاحظ أن الفئة العمرية الأكثر هي للذين تتراوح أعمارهم من 40 إلى أقل من 50 سنة، وبلغ عددها 50 فردا بنسبة 35.5%، ثم تليها الفئة العمرية من 50 سنة فأكثر، والتي كان عدد أفرادها 44 فردا بنسبة مئوية تقدر ب 31.2%، كما بلغ عدد أفراد العينة للذين تتراوح فئاتهم العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة 37 فردا بنسبة مئوية تساوي 26.2%، كما تضمنت الفئة العمرية لأقل من 30 سنة على 10 أفراد بنسبة مئوية تقدر ب 7.1% . كما نلاحظ من خلال الجدول أن النسب المئوية للفئات العمرية الثلاثة التي تبدأ من 30 سنة إلى أكثر من 50 سنة هي جد متقاربة، في حين أن الفئة التي هي دون 30 سنة هي الأقل بكثير من بين الفئات العمرية.

2. المؤهل العلمي

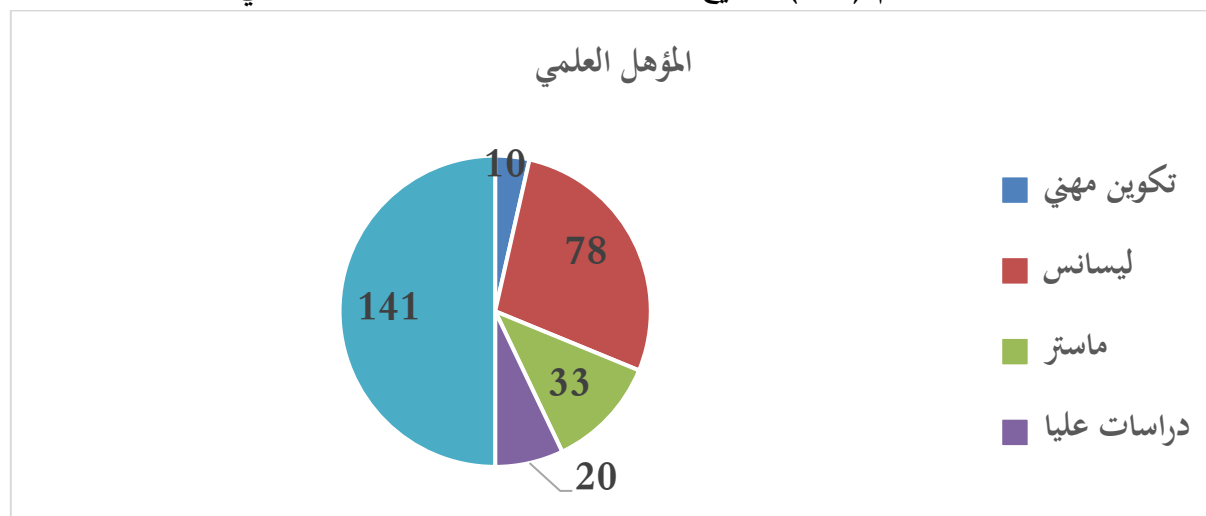
يوضح الجدول رقم (2.3) والشكل رقم (2.3) توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي كما يلي:

الجدول رقم (2.3): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية
تكوين مهني	10	7.1%
ليسانس	78	55.3%
ماستر	33	23.4%
دراسات عليا	20	14.2%
المجموع	141	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل رقم (2.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين من خلال بيانات الجدول رقم (2.3) والشكل رقم (2.3) أن النسبة الأكبر من المؤهل العلمي كانت لحملة شهادة ليسانس ب 78 فردا بنسبة مئوية تقدر ب 55.3% وذلك بحكم أن ممارسة المحاسبة سواء في المؤسسات الاقتصادية أو على مستوى مكاتب المحاسبة المعتمدين تتطلب الحصول على شهادة الليسانس أو ما يعادلها في ميدان المحاسبة والمالية، ثم تليها مباشرة أصحاب الدراسات العليا الذين مؤهلهم العلمي ماجستير أو دكتوراء وبلغ عددهم 20 فردا بنسبة تقدر ب 14.2% ، بينما كانت نسبة المتحصّلين على شهادة الماستر 23.4% والبالغ عددهم 33 فردا، وهذا يدل على ارتفاع المستوى العلمي لبعض أفراد العينة وتنوعها، وجاءت أقل نسبة للمتحصّلين على شهادة في التكوين المهني ب 7.1% وعددهم 10 أشخاص، كما تدل البيانات كذلك على أهلية العينة في الإجابة على أسئلة الدراسة.

3. المسمى الوظيفي

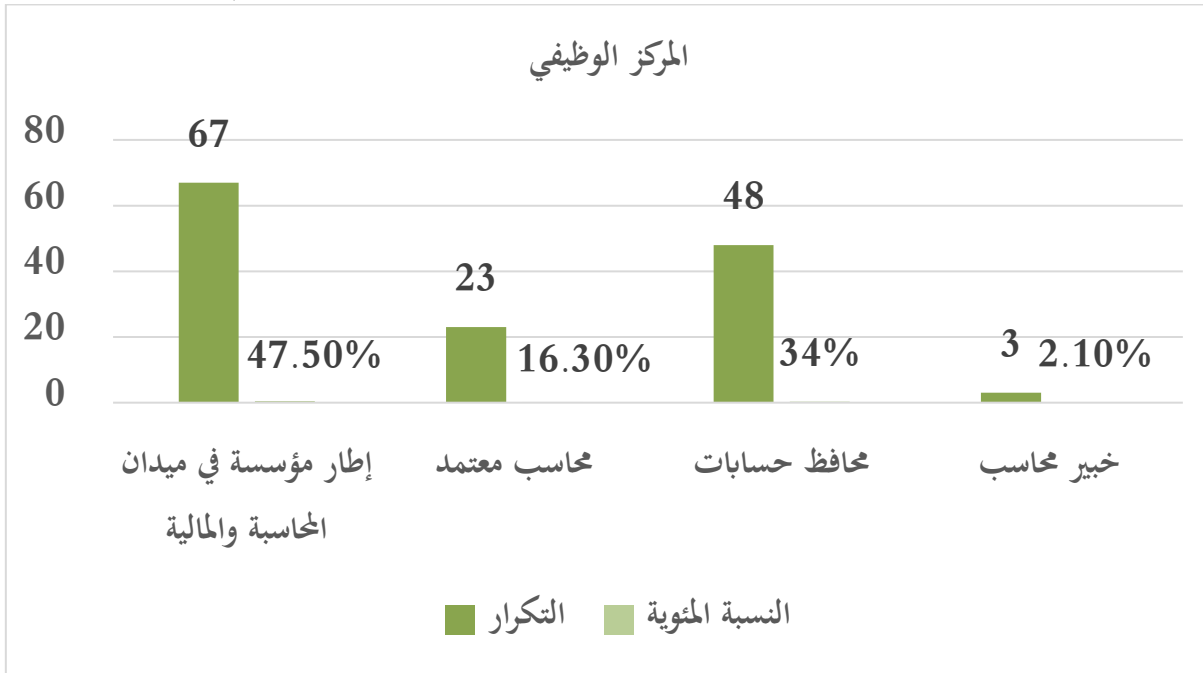
يوضح كلا من الجدول رقم (3.3) والشكل رقم (3.3) التوزيع التكراري لأفراد العينة حسب المركز الوظيفي.

الجدول رقم (3.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	67	47.5%
محاسب معتمد	23	16.3%
محافظ حسابات	48	34%
خبير محاسب	3	2.1%
المجموع	141	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل رقم (3.3): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال البيانات المتحصل عليها يلاحظ أن وظائف المستجيبين متنوعة، حيث كان عدد الإطارات الذين يعملون في المؤسسات الإقتصادية في ميدان المحاسبة والمالية 67 موظفا وعدد المحاسبين المعتمدين 23 محاسبا معتمدا وعدد محافظي الحسابات 48 وعدد الخبراء المحاسبين 3 فقط. ونلاحظ من خلال الجدول أن نسبة إطارات المؤسسات في ميدان المحاسبة والمالية هي الأعلى بنسبة 47.5% وهي الأكثر تمثيلا لأفراد العينة، تليها فئة محافظي الحسابات بنسبة مئوية تقدر بـ 34% والمحاسبين المعتمدين بلغت نسبتهم 16.3% والخبراء المحاسبين قدرت نسبتهم بـ 2.1% وهي الأقل تمثيلا بنسبة ضئيلة نوعا ما ويرجع ذلك كون مهنة الخبير المحاسبي أعلى درجة في مهنة المحاسبة وعدد ممارسيها قليل على مستوى الولايات. ويلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن جميع المراكز الوظيفية موجودة مما يدل على تنوع فئات العينة المدروسة.

4. الخبرة المهنية

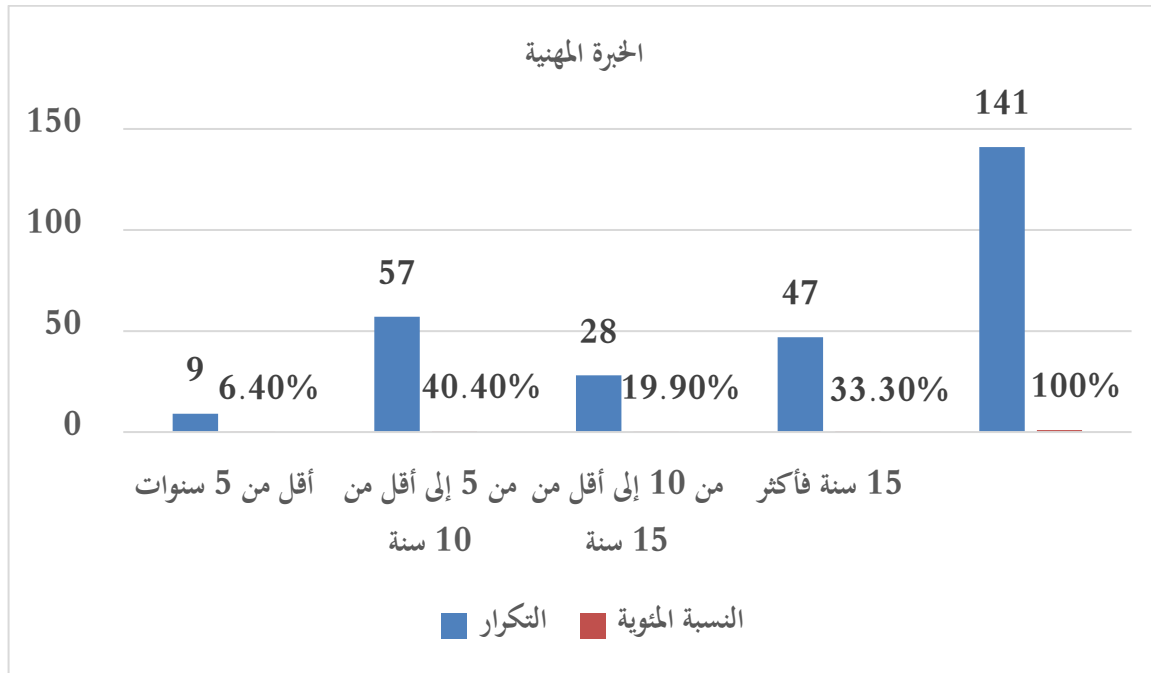
توزيع عينة الدراسة وفق متغير الخبرة المهنية كما هو موضح في الجدول رقم (4.3) والشكل رقم (4.3)

الجدول رقم (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	9	6.4%
من 5 إلى أقل من 10 سنة	57	40.4%
من 10 إلى أقل من 15 سنة	28	19.9%
15 سنة فأكثر	47	33.3%
المجموع	141	100%

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

الشكل رقم (4.3): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يلاحظ في الجدول رقم (4.3) والشكل رقم (4.3) أن الفئة الأعلى تمثيلاً من أفراد عينة الدراسة لديهم خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات، حيث قدر عددهم بـ 57 فرداً ونسبتهم المئوية تقدر بـ 40.4%، تليها فئة الأفراد الذين تفوق خبرتهم 15 سنة، حيث بلغ عددهم 47 بنسبة مئوية تقدر بـ 33.3% في حين بلغ عدد الأفراد الذين لديهم خبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة 28 فرداً بنسبة مئوية مساوية لـ 19.9%، تأتي بعدها آخر فئة وهي الأقل تمثيلاً للذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات حيث تقدر نسبتهم بـ 6.4% وعددهم 9 أفراد.

خامسا: مقياس الإستبانة

حسب ما تقتضيه الدراسة قام الباحث باستخدام مقياس ليكارت الخماسي حيث يتضمن هذا المقياس على خمسة مستويات أو درجات والمتغير الذي يعبر عن الإجابات هو مقياس رتبي، أما الدرجات فتعبر عن الأوزان حيث كل درجة تقابها وزن تتراوح قيمته من 1 إلى 5، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (5.3): مقياس ليكارت الخماسي (Likert-Scale)

الإجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث حسب توجه أهداف الدراسة

1. المتوسط الفرضي

وفقا لسلم ليكارت الخماسي يتم تقييم إجابات الإستبانة بخمس درجات من 1 إلى 5 والمتوسط الفرضي هو 3 ويساوي 60%، ويساوي مجموع الدرجات على عددها كما يلي:

$$- \text{المتوسط الفرضي} = 5 / (1+2+3+4+5)$$

$$- \text{المتوسط الفرضي} = 3 / 5$$

$$- \text{المتوسط الفرضي} = 3$$

2. المتوسط المرجح

لحساب المتوسط الحسابي أو المرجح نقوم بحساب المدى والذي يساوي 5-1=4 ثم نقوم بحساب طول الفئة بقسمة المدى على عدد الفئات كما يلي: $0.8 = 4 / 5$ فيكون المتوسط الحسابي للفئة الأولى مثلا محصور في المجال التالي من 1 إلى 1+0.8 أي من 1 إلى 1.8، وهكذا بالنسبة لبقية الفئات كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (6.3): المتوسطات الحسابية وفق مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	الإجابة
[1.80 - 1]	غير موافق بشدة
[2.60 - 1.80]	غير موافق
[3.40 - 2.60]	محايد
[4.20 - 3.40]	موافق
[4.20 فأكثر]	موافق بشدة

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، 2008. 541.

المطلب الثاني: أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الإستعانة بالبرنامج الإحصائي: (الإصدار الخامس والعشرون SPSS V25)، وهو من أشهر البرامج الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات ويستخدم في جميع مناهج البحث العلمي بما فيها العلوم الإنسانية والاجتماعية.

أولاً: الأساليب الإحصائية

وكانت أهم الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة ما يلي:

1: الإحصاء الوصفي

يهدف الإحصاء الوصفي إلى وصف بيانات الدراسة لمعرفة اتجاهات آراء العينة باستخدام مقاييس مختلفة، وتم استخدام الوسط الحسابي لمعرفة مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة، والانحراف المعياري لتحديد مدى تشتت إجابات عينة الدراسة حول الوسط الحسابي حيث كلما كان الانحراف قليلاً فإنه يعبر عن اتفاق أفراد العينة حول تلك الفقرة، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- الأشكال البيانية؛
- جدول التوزيع التكراري،
- النسب المئوية.

2: معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)

يستخدم معامل ألفا كرونباخ لحساب معامل الثبات للتأكد من مدى ثبات وصدق إجابات الإستبانة من طرف أفراد العينة، والثبات هو مقياس الإتساق الداخلي حيث يقيس مدى إرتباط الإجابات مع بعضها كمجموعة متسقة، والصدق هو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المستجيبين من خلال الإجابات على الأسئلة، وتتراوح قيمة الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح.

3: معامل إرتباط بيرسون (Pearson)

معامل الإرتباط بيرسون هو الأكثر إستخداماً وشيوعاً في الأبحاث وقياس العلاقة الإرتباطية بين متغيرين، وفي هذه الدراسة يستخدم معامل بيرسون في حساب درجة إرتباط كل فقرة من فقرات الإستبانة والدرجة الكلية المكونة للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة وهو ما يعرف بالإتساق الداخلي.

4: إختبار (T.one. Sample Teste)

يستخدم لاختبار فرضيات الدراسة، وهو من الإختبارات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات وهو الأكثر شيوعاً في البحوث والدراسات الإنسانية والاجتماعية ويستخدم في اختبار الفروق بين المتوسطات الحسابية المتغيرة والفرضية كما في هذه الدراسة.

5. تحليل التباين باتجاه واحد One-Way ANOVA

وهو من الإختبارات المعلمية ويسمى إختبار F، يتناول هذا التحليل دراسة تغيرات متحول واحد x يسمى بالتابع الناتجة عن عدة مجتمعات أو معالجات، ويشترط في هذا التحليل أن يكون عدد المجتمعات أكبر من 2 وذلك للتحقق من أن هناك فروق معنوية عند مستوى دلالة معين بين المتوسطات قيد الدراسة أم لا.

6. إختبار التوزيع الطبيعي كولموغوروف - سميرونوف Kolmogorov-Smirnov Test

يعتبر هذا الإختبار ضروري في الإختبارات المعلمية لمعرفة طبيعة توزيع البيانات هل هي تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، أي أنه يجب أن تكون قيم x في كل مجتمع خاضعة للتوزيع الطبيعي. ويمكن تجاهل هذا الشرط حول طبيعية البيانات إذا كان حجم العينة كبير، والإستناد على مفعول نظرية النهاية المركزية في الإحتمالات، والتي تنص على أن توزيعات x في تلك المجتمعات تنتهي إلى التوزيع الطبيعي.¹²⁰

ثانياً: إختبار ثبات وصدق أداة الدراسة

قام الباحث بعرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين الأكاديميين والمهنيين المختصين في مجال المحاسبة، وذلك من أجل التأكد من الصدق الظاهري للإستبيان ومدى صلاحية فقراته من حيث الصياغة والوضوح، والإستفادة من آرائهم وتوجيهاتهم للقيام بالتعديلات والتصحيحات اللازمة قبل إخراج الإستبيان في صورته النهائية. وللتأكد من ثبات وصدق استبانة الدراسة قام الباحث باختيار عينة إستطلاعية وبعد التأكد من ثبات وصدق الفقرات المتعلقة بجميع محاور البحث قام الباحث بتوزيع الإستبيان على جميع أفراد العينة المستهدفة وتم استبعاد العينة الإستطلاعية من حجم العينة الرسمية التي تم على أساسها إجراء التحليل.

1. ثبات الإستبيان

للتأكد من مدى صدق بيانات الإستبانة في القياس تم حساب معامل ألفا كرونباخ (Cronbach alpha) الذي يبين قوة الترابط بين فقرات الإستبانة وتعتبر قيمة (α) مقبولة وتعتمد عليها نتائج الدراسة إذا كان معامل الثبات في مثل هذه الدراسات محصور في أربع مجالات كما في الجدول التالي:

¹²⁰ إبراهيم محمد العلي و فتاة صبيح، "محاضرات في الاحصاء الرياضي" (جامعة تشرين، كلية الإقتصاد، 2020)، 97.

الجدول رقم (7.3): درجات الثبات

معامل الثبات α	درجة الموثوقية
$\alpha > 0.90$	موثوقية ممتازة
$0.70 \leq \alpha < 0.90$	موثوقية عالية
$0.50 \leq \alpha < 0.70$	موثوقية معتدلة
$\alpha < 0.5$	موثوقية ضعيفة

المصدر: Perry R. Hinton et al., 2014. 359

والجدول رقم (8.3) يوضح معاملات ثبات الاستبانة كما يلي:

الجدول رقم (8.3): معامل ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة لجميع المحاور

محاور الاستبانة	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach Alpha	معامل الصدق Validity C	درجة الموثوقية
المحور الأول	09	0.682	0.825	معتدل
المحور الثاني	09	0.677	0.822	معتدل
المحور الثالث	09	0.709	0.842	عالي
المحور الرابع	09	0.730	0.854	عالي
الثبات العام للاستبانة	36	0.758	0.870	عالي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

من الجدول رقم (8.3) يتضح أن معامل الثبات العام للاستبانة ككل ذو موثوقية عالية، حيث بلغ 0.758 لجميع الفقرات البالغ عددها ستة وثلاثون فقرة، بينما تراوحت درجة الثبات للمحاور الأربعة ما بين 0.677 كأقل قيمة في المحور الثاني وبين 0.730 كأعلى قيمة ثبات في المحور الرابع، وهذا يدل على أن الاستبيان يتمتع بموثوقية تتراوح ما بين معتدلة وعالية لجميع المحاور يمكن الاعتماد عليها لإجراء الدراسة الميدانية، وذلك حسب مقياس Perry R. Hinton et al الذي يحدد درجات الثبات كما في الجدول رقم (7.3). كما أن معامل صدق الاستبانة لجميع المحاور كان كبيراً ويتراوح بين 0.822 و0.854 وبالنسبة للاستبيان ككل 0.870 وهذا يساعد على تحقيق أهداف الدراسة ويمكن من إجراء التحليل الإحصائي بطريقة مقبولة وسليمة. ملاحظة: (معامل الصدق $\sqrt{\alpha}$)

2. حساب الإتساق الداخلي للاستبيان

يقصد بالإتساق الداخلي مدى إتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المحور الذي تنتمي إليه وللتحقق من صدق الإتساق الداخلي للاستبانة تم حساب معامل ارتباط بيرسون (Pearson) بين درجة كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية المكونة للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة، كما يلي:

الجدول رقم (9.3): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول

الرقم	فقرات المحور الأول	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	المعلومات ضمن النظام المحاسبي المالي كافية لشرح محتوى القيمة العادلة وتطبيقها.	0.619	0.000
2	يتماشى النظام المحاسبي المالي SCF مع مختلف التحديثات والتغييرات التي تصدرها المعايير الدولية IAS / IFRS فيما يخص قياس القيمة العادلة.	0.648	0.000
3	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بالإنخراط في الهيئات المحاسبية والمرجعية الدولية لتحقيق التقارب بين النظام المحاسبي المالي SCF ونظام التقارير المالية الدولية IFRS.	0.707	0.000
4	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بتطوير هيكلها لتحقيق الفوائد المرجوة عند تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال توحيد أساليب التقييم وتقديم الإرشادات اللازمة خاصة للبند التي ليس لها سعر في السوق.	0.595	0.000
5	مهنة خبراء التقييم تتمتع بالاستقلالية وتختلف عن مهنة مراجعي الحسابات والمحاسبين الماليين.	0.284	0.001
6	خبراء التقييم في الجزائر يتمتعون بالخبرة والتأهيل اللازم للقيام بتقديرات القيمة العادلة.	0.475	0.000
7	خبراء التقييم لديهم قدرة على فهم وتوثيق الافتراضات الأساسية في الوصول إلى قياس القيمة العادلة وتقييم مدى إتساق تقنيات التقييم المستخدمة.	0.421	0.000
8	تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن كل عملية تقييم أصل أو التزام بالقيمة العادلة.	0.502	0.000
9	تعتمد عملية اتخاذ قرارات الإستثمار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على الإفصاح عن البيانات المالية وفق القيمة العادلة.	0.556	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

تبين النتائج في الجدول رقم (9.3) أن معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الأول والدرجة الكلية للمحور ككل هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، وكانت أقل قيمة لمعاملات الارتباط تساوي 0.284، بينما أعلى قيمة ارتباط تساوي 0.707. وعليه فإن هذه النتائج تدل على أن جميع الفقرات متسقة داخليا مع الدرجة الكلية للمحور ككل وهذا يثبت صدق الإتساق الداخلي للمحور الأول الذي يتكون من تسع فقرات.

الجدول رقم (10.3): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني

الرقم	فقرات المحور الثاني	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تساهم البيئة الحالية للسوق في الإقتصاد الجزائري في تطوير قياس القيمة العادلة.	0.630	0.000
2	تساعد البيئة الإقتصادية الجزائرية على تنشيط السوق المالية.	0.690	0.000
3	السوق المالية الجزائرية تساهم في تحديد نسب المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والإلتزامات.	0.759	0.000
4	تسمح السوق المالية الجزائرية بإمكانية الوصول إلى بيانات لقياس القيمة العادلة.	0.388	0.000
5	قياس القيمة العادلة في السوق المالية الجزائرية يشجع أكثر على تداول الأصول والإلتزامات.	0.253	0.003
6	في بيئة السوق الجزائرية يتم تقييم الأصول والإلتزامات المتطابقة حسب الأسعار المعلنة والمدرجة في السوق (المستوى 1 من التسلسل الهرمي).	0.633	0.000
7	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والإلتزامات المتطابقة فإن التقييم يعتمد على أسعار معلنة لأصول والتزامات مشابهة أو مماثلة في السوق (المستوى 2 من التسلسل الهرمي).	0.598	0.000
8	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والإلتزامات المتطابقة أو المماثلة فإنه يتم الإعتماد على افتراضات عقلانية وتقنيات تقييم. (المستوى 3 من التسلسل الهرمي).	0.225	0.007
9	نماذج تقييم الأصول والإلتزامات في بيئة السوق الجزائرية تتوافق مع النماذج الموصى بها في المعايير الدولية.	0.539	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

من نتائج الجدول رقم (10.3) نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني والدرجة الكلية المكونة للمحور هي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0.01، وكانت أقل قيمة لمعاملات الارتباط تساوي 0.225، بينما أعلى قيمة ارتباط تساوي 0.759.

وعليه فإن جميع الفقرات في المحور الثاني متسقة داخليا مع الدرجة الكلية للمحور ككل، وهذا يدل على صدق الإتساق الداخلي للمحور الثاني الذي يحتوي على تسع فقرات.

الجدول رقم (11.3): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثالث

الرقم	فقرات المحور الثالث	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر واضحة ومشجعة على الإستثمار.	0.690	0.000
2	تحظى بيئة الإستثمار في الجزائر بحماية قانونية قوية أو متوسطة للمستثمرين.	0.680	0.000
3	تقوم المؤسسات التي تتمتع بحماية قانونية قوية أو متوسطة بالإفصاح عن تقديرات قياس القيمة العادلة خاصة بالنسبة للتقييمات القائمة على افتراضات وتقنيات تقييم وليس على أساس أسعار معلنة في السوق.	0.722	0.000
4	يواكب النظام الضريبي الجزائري التغييرات في المعايير المحاسبية الدولية.	0.544	0.000
5	يسمح النظام الضريبي الجزائري بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة.	0.279	0.001
6	يتقارب النظام الضريبي الجزائري مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة.	0.411	0.000
7	القانون التجاري الذي هو أساس قانون الشركات والأعمال يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.	0.398	0.000
8	يساهم دور الدولة سياسيا بشكل فعال في تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع القوانين التي توائم وتخدم البيئة المحلية.	0.549	0.000
9	محاولة الدولة الإستفادة من التجارب الدولية ذات البيئة المشابهة سيساهم في إنجاح تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 ويجعله أقل تعقيدا.	0.550	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (11.3) نجد أن معامل ارتباط بيرسون بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث والدرجة الكلية للمحور الثالث هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01 حيث كان الحد الأدنى لمعاملات الارتباط تساوي 0.279، بينما الحد الأعلى قيمة تساوي 0.722. وعليه فإن جميع الفقرات متسقة داخليا مع الدرجة الكلية للمحور الثالث وهذا يثبت صدق الإتساق الداخلي للمحور الثالث الذي يتكون من تسع فقرات.

الجدول رقم (12.3): صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع

الرقم	فقرات المحور الرابع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	البيئة الإجتماعية والثقافية الجزائرية ملائمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.	0.595	0.000
2	هناك وعي بشأن قياس القيمة العادلة لدى معدي التقارير المالية والمراجعين ومهنيي المحاسبة في الجزائر.	0.589	0.000
3	التعليم المهني والجامعي في الجزائر يلعب دورا كبيرا في مراجعة المناهج والبرامج الخاصة بقياس القيمة العادلة الموصى بها في المعايير الدولية ويعمل على تكييفها مع النظام المحاسبي المالي.	0.439	0.000
4	يوجد في الجزائر مختصين في المحاسبة ومدربين يضمنون الحد الأدنى اللازم من التكوين في معايير IFRS الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13.	0.648	0.000
5	النظام المحاسبي المالي يرخّص باعتماد القيمة العادلة كمرجع للتقييم المحاسبي مما يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية.	0.598	0.000
6	النظام المحاسبي المالي يقر صراحة وليس ضمناً اعتماد مصطلح القيمة العادلة كمعيار.	0.218	0.010
7	إعتماد المعيار IFRS 13 وتطبيقه حسب النظام المرجعي الدولي يتطلب قاعدة معرفية قوية في المحاسبة الأنجلوسكسونية.	0.632	0.000
8	في الجزائر يتم التوجه نحو توظيف اللغة الإنجليزية في مجال العلوم المحاسبية والمالية.	0.713	0.000
9	ترجمة نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعدت بشكل كبير على الفهم الدقيق والمستقل للمصطلحات وسهلت عملية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.	0.671	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

توضح نتائج الجدول رقم (12.3) أن معامل ارتباط بيرسون بين فقرات المحور الرابع والدرجة الكلية للمحور هي ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.01، وكانت أقل قيمة لمعاملات الارتباط تساوي 0.218، بينما أعلى قيمة ارتباط تساوي 0.713.

وعليه فإن هذه النتائج تدل على أن جميع الفقرات متسقة داخليا مع الدرجة الكلية للمحور الرابع وهذا يثبت صدق الإتساق الداخلي للمحور الرابع الذي يتكون من تسع فقرات.

المبحث الثاني: عرض البيانات وتحليل النتائج واختبار الفرضيات:

سيتم في هذا المبحث عرض البيانات وتحليل النتائج من خلال الإستعانة بالمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والتوزيع التكراري وذلك لكل فقرة من فقرات محاور الدراسة وللمحور ككل، كما سيتم استخدام إختبار T لعينة واحدة واختبار One Way ANOVA لاختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة وتكون العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 5 في المائة.

المطلب الأول: عرض البيانات وتحليل النتائج

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل نتائج الدراسة للمحاور الأربعة التي تتناول المتطلبات المحاسبية والتقنية والمتطلبات الإقتصادية والمتطلبات القانونية والمتطلبات الإجتماعية والثقافية وذلك بحساب المتوسط الحسابي لكل محور مع الانحراف المعياري وتحديد الإتجاه العام لكل فقرة حسب درجات سلم ليكارت.

أولاً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الأول:

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام الإحصاء الوصفي كما يلي:

الجدول رقم (13.3): التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الأول

الرقم	الفقرات	التكرار والنسبة المئوية			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	المعلومات ضمن النظام المحاسبي المالي كافية لشرح محتوى القيمة العادلة وتطبيقها.	–	3 %2.1	16 %11.4	80 %56.7
2	يتماشى النظام المحاسبي المالي SCF مع مختلف التحديثات والتغييرات التي تصدرها المعايير الدولية IAS / IFRS فيما يخص قياس القيمة العادلة.	–	1 %0.7	–	52 %36.9
3	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بالإنخراط في الهيئات المحاسبية والمرجعية الدولية لتحقيق التقارب بين النظام المحاسبي المالي SCF ونظام التقارير المالية الدولية IFRS.	–	2 %1.4	4 %2.8	75 %53.2
4	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بتطوير هياكلها لتحقيق الفوائد المرجوة عند تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال توحيد أساليب التقييم وتقديم الإرشادات اللازمة خاصة للبنود التي ليس لها سعر في السوق.	–	2 %1.5	26 %18.4	80 %56.7
5	مهنة خبراء التقييم تتمتع بالاستقلالية وتختلف عن مهنة مراجعي الحسابات والمحاسبين الماليين.	29 %20.6	112 %79.4	–	–
6	خبراء التقييم في الجزائر يتمتعون بالخبرة والتأهيل اللازم للقيام بتقديرات القيمة العادلة.	21 %7.8	119 %84.4	8 %5.7	3 %2.1
7	خبراء التقييم لديهم قدرة على فهم وتوثيق الافتراضات الأساسية في الوصول إلى قياس القيمة العادلة وتقييم مدى إتساق تقنيات التقييم المستخدمة.	–	16 %11.3	74 %52.5	44 %31.2
8	تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن كل عملية تقييم أصل أو التزام بالقيمة العادلة.	–	122 %86.5	12 %8.5	7 %5.0
9	تعتمد عملية إتخاذ قرارات الإستثمار في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الإفصاح عن البيانات المالية وفق القيمة العادلة.	–	20 %14.2	31 %22.0	74 %52.5

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الإجابات في الجدول أعلاه والخاص بالتوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة ما يلي:

بالنسبة للعبارات من 1 إلى 4 كانت غالبية الإجابات بين درجة موافق وغير موافق بشدة، أما الفقرتين 5 و6 فكانت الإجابات في المستوى موافق وموافق بشدة، بينما تباينت الإجابات بالنسبة لباقي فقرات المحور الأول من 7 إلى 9، بين موافق، محايد وغير موافق. وللتأكد من صحة المحور سوف نقوم بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من الفقرات ومدى تجانس الإجابات، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (14.3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الأول

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	المعلومات ضمن النظام المحاسبي المالي كافية لشرح محتوى القيمة العادلة وتطبيقها.	1.85	0.69	غير موافق
2	يتماشى النظام المحاسبي المالي SCF مع مختلف التحديثات والتغييرات التي تصدرها المعايير الدولية IAS / IFRS فيما يخص قياس القيمة العادلة.	1.39	0.53	غير موافق بشدة
3	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بالانخراط في الهيئات المحاسبية والمرجعية الدولية لتحقيق التقارب بين النظام المحاسبي المالي SCF ونظام التقارير المالية الدولية IFRS.	1.63	0.61	غير موافق بشدة
4	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بتطوير هياكلها لتحقيق الفوائد المرجوة عند تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال توحيد أساليب التقييم وتقديم الإرشادات اللازمة خاصة للبند التي ليس لها سعر في السوق.	1.97	0.69	غير موافق
5	مهنة خبراء التقييم تتمتع بالاستقلالية وتختلف عن مهنة مراجعي الحسابات والمحاسبين الماليين.	4.20	0.4	موافق بشدة
6	خبراء التقييم في الجزائر يتمتعون بالخبرة والتأهيل اللازم للقيام بتقديرات القيمة العادلة.	3.97	0.47	موافق
7	خبراء التقييم لديهم قدرة على فهم وتوثيق الافتراضات الأساسية في الوصول إلى قياس القيمة العادلة وتقييم مدى إتساق تقنيات التقييم المستخدمة.	2.70	0.73	محايد
8	تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن كل عملية تقييم أصل أو التزام بالقيمة العادلة.	3.81	0.50	موافق
9	تعتمد عملية اتخاذ قرارات الاستثمار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على الإفصاح عن البيانات المالية وفق القيمة العادلة.	2.39	0.86	غير موافق
	المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الأول ككل	2.66	0.33	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (14.3) ما يلي:

من خلال تحليل بيانات الفقرة الأولى تبين أن المتوسط الحسابي 1.85 والانحراف المعياري 0.69 وهذا يعني أن غالبية أفراد العينة غير موافقين على هذه الفقرة، ويدل متوسط درجة الإجابة أن لدى أفراد العينة إطلاع على النظام المحاسبي المالي وأنه غير كافٍ لشرح محتوى القيمة العادلة.

أما فيما يخص بيانات الفقرة الثانية والمتعلقة بالنظام المحاسبي المالي وهل يتماشى مع التحديثات التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يخص قياس القيمة العادلة، فقد بلغ متوسط هذه الفقرة 1.39 وانحراف معياري 0.53، وهذا يدل على أن الإجابات تميل في المتوسط إلى نفي مضمون هذه العبارة.

وفيما يتصل بالفقرتين الثالثة والرابعة والمتعلقة بالهيئات المحاسبية في الجزائر، هل تقوم بالإنخراط في الهيئات الدولية وهل تقوم بتطوير هياكلها لتحقيق الفوائد المرجوة عند تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13، فقد بلغ المتوسط الحسابي 1.63 و 1.97 لكلا الفقرتين على التوالي وانحراف معياري يقدر بـ 0.61 و 0.69، وتبين هذه النتائج أن الهيئات المحاسبية لا تقوم بهذا الدور.

وحول مهنة خبراء التقييم واختلافها عن مهنة مراجعي الحسابات والمحاسبين الماليين فلقد بين التحليل الإحصائي أن هذه المهنة مستقلة بمتوسط حسابي 4.20 بدرجة موافق بشدة وانحراف معياري 0.4، أما حول الخبرة التي يتمتع بها خبراء التقييم للقيام بتقديرات القيمة العادلة فجاءت الإجابات بدرجة موافق بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.47، إلا أن قدرتهم على فهم وتوثيق الافتراضات الأساسية وتقييم مدى إتساق تقنيات التقييم فيميل المتوسط الحسابي لهذه الفقرة لأن يكون أقل من الحد المطلوب بدرجة محايد لأغلب أفراد العينة بمتوسط 2.70 وانحراف معياري 0.73.

أما فيما إذا كانت المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تلتزم بمتطلبات الإفصاح عن كل عملية تقييم أصل أو التزام بالقيمة العادلة فقد كانت إجابات أفراد العينة في المتوسط أنها تلتزم بذلك، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.81 مع انحراف معياري يساوي 0.50.

أما فيما يخص اعتماد المؤسسات الإقتصادية على القيمة العادلة في اتخاذ قرارات الإستثمار والخاص بالفقرة التاسعة والأخيرة فقد تبين أن أفراد العينة غير موافقين على هذه العبارة بمتوسط حسابي 2.39 وانحراف معياري 0.86.

وبالنسبة للمتوسط العام للمحور الأول ككل والذي بلغ 2.66 بانحراف معياري يقدر بـ 0.33 فقد دلت هذه النتيجة الإحصائية على أن توفر المتطلبات المحاسبية والتقنية في البيئة المحاسبية الجزائرية دون الحد المطلوب وهذا وفقا لآراء عينة الدراسة حيث كانت الإجابات في درجة الحياد.

ثانيا: التحليل الوصفي لفقرات المحور الثاني:

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام الإحصاء الوصفي كما يلي:

الجدول رقم (15.3): التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الثاني

الرقم	الفقرات	التكرار والنسبة المئوية			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
1	تساهم البيئة الحالية للسوق في الإقتصاد الجزائري في تطوير قياس القيمة العادلة.	–	2 %1.4	15 %10.6	94 %66.7
2	تساعد البيئة الإقتصادية الجزائرية على تنشيط السوق المالية.	–	1 %0.7	5 %3.5	96 %68.1
3	السوق المالية الجزائرية تساهم في تحديد نسب المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والإلتزامات.	–	1 %0.7	11 %7.8	102 %72.3
4	تسمح السوق المالية الجزائرية بإمكانية الوصول إلى بيانات لقياس القيمة العادلة.	2 %1.4	81 %57.4	41 %29.1	15 %10.6
5	قياس القيمة العادلة في السوق المالية الجزائرية يشجع أكثر على تداول الأصول والإلتزامات.	11 %7.8	118 %83.7	11 %7.8	1 %0.7
6	في بيئة السوق الجزائرية يتم تقييم الأصول والإلتزامات المتطابقة حسب الأسعار المعلنة والمدرجة في السوق (المستوى 1 من التسلسل الهرمي).	–	1 %10.6	–	53 %21.3
7	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والإلتزامات المتطابقة فإن التقييم يعتمد على أسعار معلنة لأصول والتزامات مشابهة أو مماثلة في السوق (المستوى 2 من التسلسل الهرمي).	–	2 %1.4	6 %4.3	77 %54.6
8	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والإلتزامات المتطابقة أو المماثلة فإنه يتم الإعتماد على افتراضات عقلانية وتقنيات تقييم. (المستوى 3 من التسلسل الهرمي).	25 %17.7	109 %77.3	4 %2.8	3 %2.1
9	نماذج تقييم الأصول والإلتزامات في بيئة السوق الجزائرية تتوافق مع النماذج الموصى بها في المعايير الدولية.	–	6 %4.3	33 %23.4	81 %57.4

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الإجابات في الجدول أعلاه والخاص بالتوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المتطلبات الإقتصادية لتطبيق معيار القيمة العادلة ما يلي:

بالنسبة للعبارات من 1 إلى 4 كانت غالبية الإجابات بين درجة محايد وغير موافق بشدة، والمتعلقة بالسوق المالية الجزائرية، أما الفقرة 5 فكانت الإجابات في المستوى موافق وموافق بشدة، بينما تباينت الإجابات بالنسبة لباقي الفقرات المتعلقة بمستويات التسلسل الهرمي (6 و7)، حيث كانت درجة الإجابات في المستويين الأول والثاني بين غير موافق وغير موافق بشدة، بينما في المستوى الثالث المتعلق بالفقرة الثامنة كانت غالبية الإجابات بموافق وموافق بشدة. بينما في الفقرة التاسعة والأخيرة فكانت غالبية الإجابات في المجال من محايد إلى غير موافق بشدة.

وللتأكد من صحة المحور سوف نقوم بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الاتجاه العام لآراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من الفقرات ومدى تجانس الإجابات، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (16.3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الثاني

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام
1	تساهم البيئة الحالية للسوق في الإقتصاد الجزائري في تطوير قياس القيمة العادلة.	1.92	0.61	غير موافق
2	تساعد البيئة الإقتصادية الجزائرية على تنشيط السوق المالية.	1.77	0.53	غير موافق بشدة
3	السوق المالية الجزائرية تساهم في تحديد نسب المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والالتزامات.	1.90	0.53	غير موافق
4	تسمح السوق المالية الجزائرية بإمكانية الوصول إلى بيانات لقياس القيمة العادلة.	3.46	0.76	موافق
5	قياس القيمة العادلة في السوق المالية الجزائرية يشجع أكثر على تداول الأصول والالتزامات.	3.98	0.43	موافق
6	في بيئة السوق الجزائرية يتم تقييم الأصول والالتزامات المتطابقة حسب الأسعار المعلنة والمدرجة في السوق (المستوى 1 من التسلسل الهرمي).	1.39	0.53	غير موافق بشدة
7	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المتطابقة فإن التقييم يعتمد على أسعار معلنة لأصول والتزامات مشابهة أو مماثلة في السوق (المستوى 2 من التسلسل الهرمي).	1.67	0.62	غير موافق بشدة
8	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المتطابقة أو المماثلة فإنه يتم الإعتماد على افتراضات عقلانية وتقنيات تقييم. (المستوى 3 من التسلسل الهرمي).	4.10	0.52	موافق
9	نماذج تقييم الأصول والالتزامات في بيئة السوق الجزائرية تتوافق مع النماذج الموصى بها في المعايير الدولية.	2.17	0.72	غير موافق
	المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثاني ككل	2.48	0.31	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يتبين من خلال تحليل بيانات الجدول أعلاه ما يلي:

لا يوافق أفراد عينة الدراسة في الفقرة الأولى على أن البيئة الحالية للسوق في الإقتصاد الجزائري تساهم في تطوير قياس القيمة العادلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات 1.92 والانحراف المعياري بلغت قيمته 0.61.

ويوافق ذلك أيضا ما يتعلق بالفقرة الثانية حيث تبين أن البيئة الإقتصادية الجزائرية غير مشجعة ولا تساهم في تنشيط السوق المالية حيث كانت درجة الإجابات غير موافق بشدة بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.77 مع انحراف معياري بقيمة 0.53.

وكذلك جاءت إجابات السؤال الثالث حيث يرى أفراد العينة أن السوق المالية الجزائرية لا تساهم في تحديد نسبة المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والإلتزامات، حيث بلغ المتوسط الحسابي 1.90 وانحراف معياري 0.53.

بالنسبة للفقرة الرابعة بلغ المتوسط الحسابي 3.46 وانحراف معياري 0.76 مما يدل على أن هذه الفقرة جاءت في درجة الموافقة من قبل أفراد العينة. ومن خلال إجابات الفقرة الخامسة تبين أن غالب أفراد عينة الدراسة يرون أن تطبيق قياس القيمة العادلة في السوق المالية الجزائرية يشجع أكثر على تداول الأصول والإلتزامات، حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.98 وانحراف معياري 0.43.

وحول إجابات الفقرات السادسة والسابعة والثامنة على التوالي، تبين أن لدى أفراد العينة المدروسة إطلاع على مفهوم التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، حيث جاء متوسط الإجابات المتعلقة بالمستوى الأول في الفقرة السادسة 1.39 وانحراف معياري 0.53 وأنهم غير موافقين بشدة على توفر سوق مالية نشطة يتم من خلالها تقييم الأصول والإلتزامات حسب الأسعار المعلنة. وفيما يخص أيضا الفقرة السابعة لا يوافق أفراد العينة بشدة على أنه في غياب المستوى الأول فإنه يتم الانتقال إلى المستوى الثاني الذي يعتمد على أن التقييم يتم على أساس أسعار معلنة لأصول والتزامات مشابهة، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 1.67 مع انحراف معياري يقدر بـ 0.62. وفي الفقرة الثامنة فإن أفراد عينة الدراسة موافقون على أن السوق المالية الجزائرية تأتي في المستوى الثالث من التسلسل الهرمي حيث أن عملية تقييم الأصول والإلتزامات تعتمد على افتراضات عقلانية وتقنيات التقييم، وبلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 4.10 وانحراف معياري 0.52.

وبالنسبة لنماذج التقييم المستخدمة في تقييم الأصول والإلتزامات فإن أفراد عينة الدراسة يرون أنها لا تتوافق مع النماذج الموصى بها في المعايير الدولية، حيث الإجابات جاءت في درجة غير موافق بمتوسط حسابي 2.17 وانحراف معياري 0.72 في الفقرة التاسعة والأخيرة من المحور الثاني.

وبالنسبة للمتوسط العام للمحور الثاني ككل والذي بلغ 2.48 بانحراف معياري يقدر بـ 0.31 فقد دلت هذه النتيجة الإحصائية على أن توفر المتطلبات الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية دون الحد المطلوب وهذا وفقا لآراء عينة الدراسة حيث كانت الإجابات في درجة عدم الموافقة.

ثالثا: التحليل الوصفي لفقرات المحور الثالث:

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام الإحصاء الوصفي كما يلي:

الجدول رقم (17.3): التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الثالث

الرقم	الفقرات	التكرار والنسبة المئوية				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر واضحة ومشجعة على الاستثمار.	1 %0.7	22 %15.6	34 %24.1	74 %52.5	10 %7.1
2	تحتل بيئة الاستثمار في الجزائر بحماية قانونية قوية أو متوسطة للمستثمرين.	2 %1.4	16 %11.3	37 %26.2	77 %54.6	9 %6.4
3	تقوم المؤسسات التي تتمتع بحماية قانونية قوية أو متوسطة بالإفصاح عن تقديرات قياس القيمة العادلة خاصة بالنسبة للتقييمات القائمة على افتراضات وتقنيات تقييم وليس على أساس أسعار معلنه في السوق.	-	10 %7.1	33 %23.4	87 %61.7	11 %7.8
4	يواكب النظام الضريبي الجزائري التغييرات في المعايير المحاسبية الدولية.	-	-	1 %0.7	85 %60.3	55 %39
5	يسمح النظام الضريبي الجزائري بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة.	18 %12.8	107 %75.9	12 %8.5	2 %1.4	2 %1.4
6	يتقارب النظام الضريبي الجزائري مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة.	-	-	3 %2.1	75 %53.2	63 %44.7
7	القانون التجاري الذي هو أساس قانون الشركات والأعمال يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.	-	-	1 %0.7	85 %60.3	55 %39
8	يساهم دور الدولة سياسيا بشكل فعال في تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع القوانين التي توائم وتخدم البيئة المحلية.	-	18 %12.8	23 %16.3	76 %53.9	24 %17
9	محاولة الدولة الاستفادة من التجارب الدولية ذات البيئة المشابهة سيساهم في إنجاح تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 ويجعله أقل تعقيدا.	-	38 %27	22 %15.6	68 %48.2	13 %9.2

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الإجابات في الجدول أعلاه والخاص بالتوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المتطلبات القانونية لتطبيق معيار القيمة العادلة ما يلي:

بالنسبة للعبارات من 1 إلى 4 كانت غالبية الإجابات بين درجة موافق وغير موافق بشدة، أما بالنسبة للفقرة 5 فكانت الإجابات في المستوى موافق وموافق بشدة، بينما كانت غالبية الإجابات بالنسبة لباقي فقرات المحور الثالث من 6 إلى 9، بين غير موافق وغير موافق بشدة. وللتأكد من صحة المحور سوف نقوم بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الإتجاه العام لآراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من الفقرات ومدى تجانس الإجابات، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (18.3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الثالث

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
1	البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر واضحة ومشجعة على الإستثمار .	2.5	0.86	غير موافق
2	تحظى بيئة الإستثمار في الجزائر بحماية قانونية قوية أو متوسطة للمستثمرين.	2.46	0.83	غير موافق
3	تقوم المؤسسات التي تتمتع بحماية قانونية قوية أو متوسطة بالإفصاح عن تقديرات قياس القيمة العادلة خاصة بالنسبة للتقييمات القائمة على افتراضات وتقنيات تقييم وليس على أساس أسعار معلنة في السوق.	2.29	0.71	غير موافق
4	يواكب النظام الضريبي الجزائري التغييرات في المعايير المحاسبية الدولية.	1.61	0.5	غير موافق بشدة
5	يسمح النظام الضريبي الجزائري بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة.	3.97	0.63	موافق
6	يتقارب النظام الضريبي الجزائري مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة.	1.57	0.53	غير موافق بشدة
7	القانون التجاري الذي هو أساس قانون الشركات والأعمال يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.	1.61	0.50	غير موافق بشدة
8	يساهم دور الدولة سياسيا بشكل فعال في تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع القوانين التي توائم وتخدم البيئة المحلية.	2.24	0.88	غير موافق
9	محاولة الدولة الإستفادة من التجارب الدولية ذات البيئة المشابهة سيساهم في إنجاح تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 ويجعله أقل تعقيدا.	2.60	0.98	محايد
	المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الثالث ككل	2.32	0.40	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

أهم ما يتبين من بيانات المحور الثالث مايلي:

بلغ متوسط إجابات الفقرة الأولى 2.5 وهو متوسط منخفض وانحراف معياري 0.86 مما يدل على عدم موافقة المستجيبين من أفراد عينة الدراسة على أن البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر واضحة ومشجعة على الإستثمار.

كذلك في الفقرة الثانية وبالنسبة للحماية القانونية التي تحظى بها بيئة الإستثمار في الجزائر جاءت إجابات أفراد العينة بعدم الموافقة على هذه الفقرة حيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة 2.46 وانحراف معياري يقدر بـ 0.83. وينطبق ذلك أيضا على الفقرة الثالثة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.29 وانحراف معياري 0.71، مما يدل على أن المستثمرين لا يتمتعون بحماية قوية أو متوسطة حسب رأي المستجيبين.

وفيما يتعلق ببيانات الفقرة الرابعة حول مواكبة النظام الضريبي الجزائري للتغيرات في المعايير الدولية فإن المتوسط الحسابي بلغ 1.61 والانحراف المعياري 0.5 مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على هذه الفقرة. إلا أن أفراد عينة الدراسة يرون أن النظام الضريبي الجزائري يسمح بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة، حيث بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة 3.97 والانحراف المعياري بلغ 0.63.

يرى أفراد العينة أن النظام الضريبي الجزائري رغم أنه يسمح بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة إلا أنهم لا يوافقون بشدة على أنه يتقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة وبالتحديد المعيار IFRS 13 ، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه الفقرة 1.57 والانحراف المعياري 0.53.

ويصادق ذلك ما جاء في الفقرة السابعة الخاصة بالقانون التجاري الجزائري فإن أغلبية أفراد عينة الدراسة لا يوافقون بشدة على هذه العبارة والتي تنص على أن القانون التجاري الجزائري يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS. وبلغ متوسط هذه الفقرة 1.61 بانحراف معياري 0.50.

وفيما يتعلق بالفقرة الثامنة فإن المتوسط الحسابي بلغ 2.24 والانحراف المعياري 0.88 وكانت درجة الإستجابة لأفراد عينة الدراسة بعدم الموافقة على هذه الفقرة ويرون أن الدولة لا تلعب دور فعال في محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع المعايير التي تخدم البيئة المحلية.

وأما ما يتصل بالفقرة التاسعة والأخيرة فإن درجة الإستجابة لأفراد عينة الدراسة جاءت محايدة بمتوسط حسابي 2.60 وانحراف معياري 0.98.

وبالنسبة للمتوسط العام للمحور الثالث ككل والذي بلغ 2.32 بانحراف معياري يقدر بـ 0.40 فقد دلت هذه النتيجة الإحصائية على أن توفر المتطلبات القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية دون الحد المطلوب وهذا وفقا لآراء عينة الدراسة حيث كانت الإجابات في درجة عدم الموافقة.

رابعاً: التحليل الوصفي لفقرات المحور الرابع:

تم تحليل بيانات الدراسة باستخدام الإحصاء الوصفي كما يلي:

الجدول رقم (19.3): التوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المحور الرابع

الرقم	الفقرات	التكرار والنسبة المئوية			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق
1	البيئة الاجتماعية والثقافية الجزائرية ملائمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.	90 %63.8	49 %34.8	1 %0.7	1 %0.7
2	هناك وعي بشأن قياس القيمة العادلة لدى معدي التقارير المالية والمراجعين ومهنيي المحاسبة في الجزائر.	77 %54.6	61 %43.3	1 %0.7	2 %1.4
3	التعليم المهني والجامعي في الجزائر يلعب دورا كبيرا في مراجعة المناهج والبرامج الخاصة بقياس القيمة العادلة الموصى بها في المعايير الدولية ويعمل على تكييفها مع النظام المحاسبي المالي.	5 %3.5	19 %13.5	46 %32.6	61 %43.3
4	يوجد في الجزائر مختصين في المحاسبة ومدربين يضمنون الحد الأدنى اللازم من التكوين في معايير IFRS الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13.	64 %45.4	70 %49.6	6 %4.3	1 %0.7
5	النظام المحاسبي المالي يركز اعتماد القيمة العادلة كمرجع للتقييم المحاسبي مما يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية.	55 %39	84 %59.6	2 %1.4	–
6	النظام المحاسبي المالي يقر صراحة وليس ضمناً اعتماد مصطلح القيمة العادلة كمعيار.	–	–	6 %4.3	90 %63.8
7	إعتماد المعيار IFRS 13 وتطبيقه حسب النظام المرجعي الدولي يتطلب قاعدة معرفية قوية في المحاسبة الأنجلوسكسونية.	43 %30.5	89 %63.1	7 %5	2 %1.4
8	في الجزائر يتم التوجه نحو توظيف اللغة الإنجليزية في مجال العلوم المحاسبية والمالية.	58 %41.1	78 %55.3	4 %2.8	1 %0.7
9	ترجمة نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعدت بشكل كبير على الفهم الدقيق والمستقل للمصطلحات وسهلت عملية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.	52 %36.9	85 %60.3	3 %2.1	1 %0.7

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

يتضح من خلال الإجابات في الجدول أعلاه والخاص بالتوزيع التكراري لآراء المستجيبين حول المتطلبات الاجتماعية والثقافية لتطبيق معيار القيمة العادلة ما يلي:

بالنسبة للعبارات من 1 إلى 5 كانت غالبية الإجابات بين درجة موافق وموافق بشدة، أما الفقرة 6 فتتميل الإجابات إلى المستوى غير موافق وغير موافق بشدة، كذلك للإجابات بالنسبة لباقي فقرات المحور الأول من 7 إلى 9، كانت درجة الإستجابة بين موافق وموافق بشدة. وللتأكد من صحة المحور سوف نقوم بحساب الوسط الحسابي والانحراف المعياري لمعرفة الإتجاه العام لآراء عينة الدراسة بخصوص كل فقرة من الفقرات ومدى تجانس الإجابات، كما في الجدول التالي:

الجدول رقم (20.3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري لآراء المستجيبين حول المحور الرابع

الرقم	الفقرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الإتجاه العام
1	البيئة الاجتماعية والثقافية الجزائرية ملائمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.	4.60	0.58	موافق بشدة
2	هناك وعي بشأن قياس القيمة العادلة لدى معدي التقارير المالية والمراجعين ومهنيي المحاسبة في الجزائر.	4.49	0.66	موافق بشدة
3	التعليم المهني والجامعي في الجزائر يلعب دورا كبيرا في مراجعة المناهج والبرامج الخاصة بقياس القيمة العادلة الموصى بها في المعايير الدولية ويعمل على تكييفها مع النظام المحاسبي المالي.	2.63	0.92	محايد
4	يوجد في الجزائر مختصين في المحاسبة ومدربين يضمنون الحد الأدنى اللازم من التكوين في معايير IFRS الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13.	4.39	0.60	موافق بشدة
5	النظام المحاسبي المالي يرخّص باعتماد القيمة العادلة كمرجع للتقييم المحاسبي مما يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية.	4.37	0.51	موافق بشدة
6	النظام المحاسبي المالي يقر صراحة وليس ضمناً اعتماد مصطلح القيمة العادلة كمعيار.	1.72	0.53	غير موافق بشدة
7	إعتماد المعيار IFRS 13 وتطبيقه حسب النظام المرجعي الدولي يتطلب قاعدة معرفية قوية في المحاسبة الأنجلوسكسونية.	4.22	0.60	موافق بشدة
8	في الجزائر يتم التوجه نحو توظيف اللغة الإنجليزية في مجال العلوم المحاسبية والمالية.	4.36	0.57	موافق بشدة
9	ترجمة نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعدت بشكل كبير على الفهم الدقيق والمستقل للمصطلحات وسهلت عملية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.	4.33	0.55	موافق بشدة
المتوسط المرجح والانحراف المعياري للمحور الرابع ككل		3.90	0.35	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

تبين نتائج تحليل بيانات المحور الرابع مايلي:

بلغ المتوسط الحسابي للفقرة الأولى 4.60 مع انحراف معياري 0.58 وهذا يدل على أن البيئة الإجتماعية والثقافية الجزائرية ملائمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13، وهذا حسب آراء المستجيبين من أفراد العينة، بدرجة استجابة موافق بشدة.

من خلال الإطلاع على إجابات الفقرة الثانية تبين أن هناك وعي بشأن قياس القيمة العادلة لدى معدي التقارير المالية والمراجعين ومهنيي المحاسبة في الجزائر حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.49 والانحراف المعياري 0.66، مما يدل على أن أفراد عينة الدراسة موافقون بشدة على هذه الفقرة.

وحول اهتمام التعليم المهني والجامعي بمراجعة المناهج والبرامج الخاصة بقياس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية، فإن الإجابات حول الفقرة الثالثة تميل إلى درجة الحياد من قبل أفراد عينة الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.63 والانحراف المعياري 0.92.

يوافق أفراد العينة من المستجيبين بشدة في الفقرة الرابعة على أنه يوجد في الجزائر مختصين في المحاسبة ومدربين يضمنون الحد الأدنى اللازم من التكوين في معايير IFRS الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13. بمتوسط حسابي مرتفع يساوي 4.39 وانحراف معياري 0.60.

تبين من إجابات الفقرة الخامسة أن أفراد العينة على اطلاع على محتوى النظام المحاسبي المالي وأنه يرخّص باعتماد القيمة العادلة كمرجع للتقييم المحاسبي مما يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية حيث بلغت درجة الإستجابة إلى الموافقة بشدة بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.37 وبانحراف معياري 0.51.

المستجيبين من أفراد العينة غير موافقين بشدة على أن النظام المحاسبي المالي يقر صراحة وليس ضمناً اعتماد مصطلح القيمة العادلة كمعيار، وبلغ المتوسط الحسابي للفقرة السادسة 1.72 والانحراف المعياري 0.53.

فيما يخص الفقرة السابعة يوافق أفراد العينة بشدة على أن اعتماد المعيار IFRS 13 وتطبيقه حسب النظام المرجعي الدولي يتطلب قاعدة معرفية قوية في المحاسبة الأنجلوسكسونية، ويقدر المتوسط الحسابي للإجابات 4.22 وبلغ الانحراف المعياري 0.60.

بالنسبة للغة الإنجليزية في مجال العلوم المالية والمحاسبة يرى أفراد عينة الدراسة أن الجزائر تدعم التوجه نحو هذه اللغة العالمية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.36 والانحراف المعياري 0.57. بدرجة استجابة موافق بشدة لهذه الفقرة.

وفي نفس السياق المتعلق باللغة والترجمة يرى أفراد العينة أن ترجمة نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعدت بشكل كبير على الفهم الدقيق والمستقل للمصطلحات وسهلت عملية تطبيقها في

البيئة المحاسبية الجزائرية، وبلغ متوسط هذه الفقرة التاسعة والأخيرة 4.33 بانحراف معياري 0.55 بدرجة استجابة موافق بشدة.

خامسا: التحليل الوصفي لجميع فقرات الاستبيان:

الجدول رقم (21.3): الوسط الحسابي والانحراف المعياري العام للإستبيان

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS V25

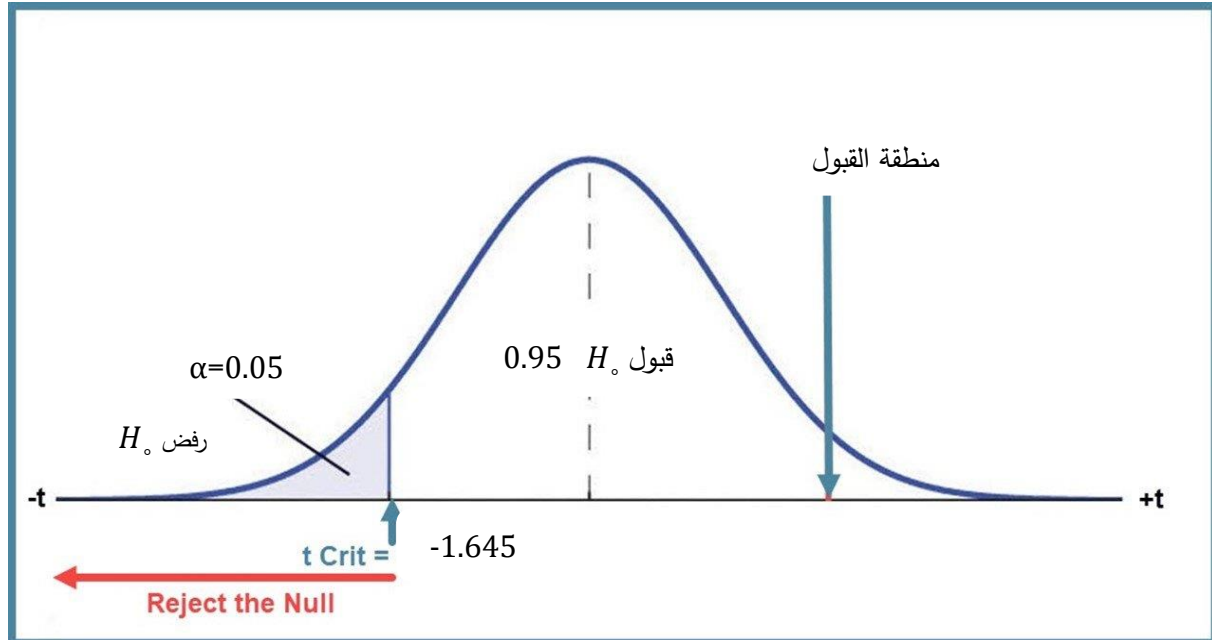
المطلب الثاني: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام T Test

أولاً: تحديد نوع الاختبار الإحصائي

هذه الدراسة كما يلي: $H_0: \mu \geq \mu_0$ ، وفي حالة رفضها يتم قبول الفرضية البديلة والتي يكون اتجاهها معلوم كما يلي: $(H_1: \mu < \mu_0)$.¹²¹

ويكون شكل المنحنى البياني من طرف واحد كما يلي:

الشكل رقم (5.3): المنحنى البياني للاختبار من طرف واحد $(H_0: \mu \geq \mu_0)$



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على جدول T Test

عند القيام بعملية الاختبار لفرضيات الدراسة نقوم بحساب قيمة t (المحسوبة) ثم نقارنها بقيمة t الجدولية، فكلما كانت قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية وتقع في المنطقة الحرجة على اليسار عند مستوى المعنوية 0.05 فإننا نرفض الفرض الصفري ونختار الفرض البديل، وكلما كانت قيمة t المحسوبة أكبر من الجدولية على الجهة اليمين عند مستوى الثقة 0.95 ففي هذه الحالة نقبل الفرض الصفري.

ثانياً: اختبار الفرضيات لجميع المحاور وللاستبيان ككل:

سوف نقوم باختبار الفرضيات بالاعتماد على المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لكل محور من المحاور ثم للاستبيان ككل ولمعرفة مدى صحة الفرضيات تم تحديد قيمة الوسط الفرضي بـ $\mu_0 = 3$ أي أن المتوسط الحسابي للمجتمع μ يجب أن يكون أكبر أو يساوي 3 حتى يتم قبول الفرضية الصفرية $\mu \geq 3$ والعكس يتم رفض الفرضية العدمية إذا كان $\mu < 3$.

¹²¹ - صلاح الدين الهيتي، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية، تطبيقات باستخدام spss، الطبعة الأولى (عمان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر، 2004)، 243-44.

وفيما يلي سيتم اختبار الفرضيات الفرعية والتي عددها أربعة فرضيات والفرضية الرئيسية باستخدام البرنامج الإحصائي spss v25:

1. اختبار الفرضية الأولى:

الجدول رقم (22.3): نتائج الاختبار T للفرضية الأولى

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات المحاسبية والتقنية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).	2.66	0.33	-12.06	0.000

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

بالنسبة للقضايا المتعلقة بالعلوم الإنسانية والاجتماعية فإن مستوى الثقة المطلوب لا يتجاوز 5% ومن خلال تحليل نتائج البيانات المتعلقة بالفرضية الأولى تبين أن متوسط الإجابة المتعلق بالمتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية بلغ مستوى 53% حيث كان المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أسئلة هذه الفرضية هو 2.66 مع انحراف معياري بلغ 0.33، عند مستوى معنوية 0.000، ولأن T المحسوبة تساوي -12.06 وهي أكبر من T الجدولية حسب جدول ستودنت عند مستوى دلالة 0.05، وتقع في منطقة الرفض حسب المنحنى البياني، وبما أن القاعدة تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على:

" توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات المحاسبية والتقنية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13)." .

ويكون اتجاه الفرضية البديلة معلوم كما يلي: ($H_1: \mu < \mu_0$).

وتدل هذه النتيجة على أن متوسط المجتمع بالنسبة لهذا المحور أقل من المتوسط الفرضي ومنه نستنتج أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 .

2. إختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم (23.3): نتائج الإختبار T للفرضية الثانية

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).	2.48	0.31	-19.27	0.000

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

بالنسبة للقضايا المتعلقة بالعلوم الإنسانية والاجتماعية فإن مستوى الثقة المطلوب لا يتجاوز 5% ومن خلال تحليل نتائج البيانات المتعلقة بالفرضية الثانية والتي جاءت بمستوى حوالي 49.6% حيث بلغ المتوسط الحسابي الموزون لإجابات الأسئلة الخاصة بهذه الفرضية 2.48 وانحراف معياري 0.31، عند مستوى معنوية 0.000 ولأن T المحسوبة -19.27 أكبر من T الجدولية حسب جدول ستودنت عند مستوى دلالة 0.05، وتقع في منطقة الرفض حسب المنحنى البياني، وبما أن القاعدة في القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على:

" توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).

ويكون اتجاه الفرضية البديلة معلوم كما يلي: ($H_1: \mu < \mu_0$).

وتدل هذه النتيجة على أن متوسط المجتمع بالنسبة لهذا المحور أقل من المتوسط الفرضي ومنه نستنتج أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات الإقتصادية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.

3. إختبار الفرضية الثالثة:

الجدول رقم (24.3): نتائج الإختبار T للفرضية الثالثة

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).	2.32	0.40	-19.87	0.000

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

على أساس مستوى الثقة الذي يجب أن لا يتجاوز نسبة 5% بالنسبة لهذا النوع من القضايا خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة وبالإعتماد على نتيجة تحليل بيانات الفرضية الثالثة التي جاءت بمستوى 46.4%، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات بالنسبة لهذه الفرضية 2.32 والانحراف المعياري 0.40، عند مستوى معنوية 0.000 وبما أن T المحسوبة -19.87 أكبر من T الجدولية حسب جدول ستودنت تحت مستوى دلالة 0.05، وتقع في منطقة الرفض حسب المنحنى البياني، وحسب قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13)". أي أن ($H_1: \mu < \mu_0$). وتدل هذه النتيجة على أن متوسط المجتمع بالنسبة لهذا المحور أقل من المتوسط الفرضي ومنه نستنتج أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات القانونية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.

4. إختبار الفرضية الرابعة:

الجدول رقم (25.3): نتائج الإختبار T للفرضية الرابعة

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإجتماعية والثقافية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).	3.90	0.35	30.40	0.000

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

على أساس مستوى الثقة الذي يجب أن لا يتجاوز نسبة 5% بالنسبة لهذا النوع من القضايا خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة وبالإعتماد على نتيجة تحليل بيانات الفرضية الرابعة التي جاءت بمستوى أهمية 78%، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات بالنسبة لهذه الفرضية 3.90 والانحراف المعياري 0.35، عند مستوى معنوية 0.000، وبما أن T المحسوبة 30.40 أكبر من T الجدولية حسب جدول ستودنت تحت مستوى دلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية، عندما تقع في منطقة القبول حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإجتماعية والثقافية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13) ".

5. إختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

الجدول رقم (26.3): نتائج الإختبار T للفرضية الرئيسية الأولى

العبارة	المتوسط العام	الانحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات اللازمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13).	2.84	0.21	-8.71	0.000

المصدر: من إعداد الباحث، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

على أساس مستوى الثقة الذي يجب أن لا يتجاوز نسبة 5% بالنسبة لهذا النوع من القضايا خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة وبالإعتماد على نتيجة تحليل بيانات الفرضية الرئيسية والتي تتعلق بالبيانات الخاصة بجميع محاور الإستبيان، والتي جاءت بمستوى أهمية 56.8%، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات بالنسبة لهذه الفرضية 2.84 والانحراف المعياري 0.21، عند مستوى معنوية 0.000، وبما أن T المحسوبة -8.71 أكبر من T الجدولية حسب جدول ستودنت تحت مستوى دلالة 0.05، وتقع في منطقة الرفض حسب المنحنى البياني، وحسب قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات اللازمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13) ".

وتدل هذه النتيجة على أن المتوسط العام لمجتمع الدراسة أقل من المتوسط الفرضي ومنه نستنتج أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.

المطلب الثالث: إختبار فرضيات الدراسة باستخدام One-Way ANOVA

تم استخدام إختبار تحليل التباين البسيط باتجاه واحد One-Way ANOVA لمعرفة هل يوجد تباين بين متوسطات المجتمعات قيد الدراسة تعزى إلى المركز الوظيفي.

أولاً: تحديد مجتمعات الدراسة

تم تقسيم عينة الدراسة التي تتكون من 141 فرداً إلى 4 مجموعات حسب المركز الوظيفي كالآتي:
المجموعة الأولى: إطارات المؤسسات الإقتصادية في ميدان المحاسبة والمالية وتتكون من 67 فرداً؛
المجموعة الثانية: محافظي الحسابات وعددهم 48 فرداً؛
المجموعة الثالثة: المحاسبين المعتمدين وعددهم 23 فرداً؛
المجموعة الرابعة: خبير محاسب وهم 3 أفراد.

ثانياً: إتخاذ القرار الإحصائي

يتم ذلك عبر مرحلتين:

المرحلة الأولى:

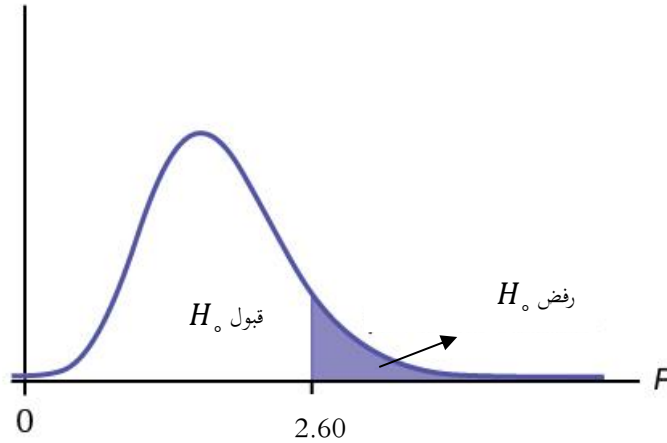
كمرحلة أولى يتم اختبار ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية لمتطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 تعزى إلى المركز الوظيفي، حيث يتم قبول الفرضية الصفرية في حالة ما إذا كانت القيمة الإحتمالية أكبر من 0.05 عند مستوى الدلالة $Sig \leq 0.05$ وكانت قيمة F الجدولية أكبر من قيمة F المحسوبة، أما إذا كانت القيمة الإحتمالية أقل من 0.05 وكانت قيمة F المحسوبة أكبر من قيمة F الجدولية في هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة.

المرحلة الثانية:

وتسمى مرحلة الإختبارات البعدية، وتأتي بعد التأكد من وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمتطلبات تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 تعزى إلى المركز الوظيفي (قبول الفرضية البديلة)، وهذا يعني أن مجموعات المركز الوظيفي تختلف فيما بينها من حيث توفر المتطلبات الواجب توفرها في البيئة المحاسبية الجزائرية، وقبل إجراء هذا الإختبار يتم التأكد من اختبار تجانس التباين.

ويكون شكل المنحنى البياني الذي يوضح منطقة القبول والرفض كما يلي:

الشكل رقم (6.3): إختبار فيشر (F)



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على جدول فيشر (F)

عند القيام بالإختبار نقوم بحساب قيمة F (المحسوبة) ثم يتم مقارنتها بقيمة F الجدولية فكلما كانت قيمة F المحسوبة أكبر من الجدولية وتقع في المنطقة الحرجة على اليمين في هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية ونختار الفرضية البديلة. والعكس إذا كانت قيمة F المحسوبة أقل من قيمة F الجدولية وتقع على جهة اليسار في المنحنى ففي هذه الحالة نقبل الفرضية الصفرية.

ثالثاً: إختبار الفرضيات وتحليل التباين بين المجموعات

سوف يتم تحليل التباين الأحادي لمجموعات الدراسة للتأكد من وجود أو عدم وجود فروق فيما بينها، وتم صياغة خمسة فرضيات تتكون من فرضية رئيسية وأربعة فرضيات فرعية كما يلي:

1. بالنسبة للفرضية الأولى:

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تلخيص نتائج اختبار ANOVA بالنسبة للفرضية الأولى كما يلي:

الجدول رقم (27.3): نتائج اختبار ANOVA للفرضية الأولى

مصدر التباين Sours	درجة الحرية df	F المحسوبة	F الجدولية	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات Between Groups	3	0.407	2.60	0.748
داخل المجموعات Within Groups	137	—	—	—
المجموع	140	—	—	—

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

اعتماد على نتيجة اختبار التباين بالنسبة للفرضية الأولى، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تقدر بـ 0.407 وهي أقل من F الجدولية والتي تساوي 2.60 حسب جدول اختبار فيشر، وبلغ مستوى المعنوية 0.748 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت F المحسوبة أقل من F الجدولية، وتقع في منطقة القبول حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات المحاسبية والتقنية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

2. بالنسبة للفرضية الثانية:

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تلخيص نتائج اختبار ANOVA بالنسبة للفرضية الثانية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (28.3): نتائج اختبار ANOVA للفرضية الثانية

مصدر التباين Sours	درجة الحرية df	F المحسوبة	F الجدولية	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات Between Groups	3	1.889	2.60	0.134
داخل المجموعات Within Groups	137	—	—	—
المجموع	140	—	—	—

المصدر: من إعداد الباحث بالإستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

اعتماد على نتيجة اختبار التباين بالنسبة للفرضية الثانية، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تقدر بـ 1.889 وهي أقل من F الجدولية والتي تساوي 2.60 حسب جدول إختبار فيشر، وبلغ مستوى المعنوية 0.134 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت F المحسوبة أقل من F الجدولية، وتقع في منطقة القبول حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات الإقتصادية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

3. بالنسبة للفرضية الثالثة:

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تلخيص نتائج اختبار ANOVA بالنسبة للفرضية الثالثة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (29.3): نتائج اختبار ANOVA للفرضية الثالثة

مستوى المعنوية Sig	F الجدولية	F المحسوبة	درجة الحرية df	مصدر التباين Sours
0.867	2.60	0.241	3	بين المجموعات Between Groups
—	—	—	137	داخل المجموعات Within Groups
—	—	—	140	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

اعتماد على نتيجة اختبار التباين بالنسبة للفرضية الثالثة، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تقدر بـ 0.241 وهي أقل من F الجدولية والتي تساوي 2.60 حسب جدول إختبار فيشر، وبلغ مستوى المعنوية 0.867 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت F المحسوبة أقل من F الجدولية، وتقع في منطقة القبول حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على:

" لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات القانونية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي".

4. بالنسبة للفرضية الرابعة:

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تلخيص نتائج إختبار ANOVA بالنسبة للفرضية الرابعة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (30.3): نتائج اختبار ANOVA للفرضية الرابعة

مصدر التباين Sours	درجة الحرية df	F المحسوبة	F الجدولية	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات Between Groups	3	0.048	2.60	0.986
داخل المجموعات Within Groups	137	–	–	–
المجموع	140	–	–	–

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

اعتماد على نتيجة اختبار التباين بالنسبة للفرضية الرابعة، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تقدر بـ 0.048 وهي أقل من F الجدولية والتي تساوي 2.60 حسب جدول إختبار فيشر، وبلغ مستوى المعنوية 0.986 وهو أكبر من مستوى الدلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على قبول الفرضية العدمية إذا كانت F المحسوبة أقل من F الجدولية، وتقع في منطقة القبول حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية العدمية التي تنص على: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات الإجتماعية والثقافية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي.

5. بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية:

باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS تم تلخيص نتائج اختبار ANOVA بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (31.3): نتائج اختبار ANOVA للفرضية الرئيسية الثانية

مصدر التباين Sours	درجة الحرية df	F المحسوبة	F الجدولية	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات Between Groups	3	3.227	2.60	0.025
داخل المجموعات Within Groups	137	–	–	–
المجموع	140	–	–	–

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

اعتماد على نتيجة اختبار التباين بالنسبة للفرضية الرئيسية الثانية، نلاحظ أن قيمة F المحسوبة تقدر بـ 3.227 وهي أكبر من F الجدولية والتي تساوي 2.60 حسب جدول اختبار فيشر، وبلغ مستوى المعنوية 0.025 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت F المحسوبة أكبر من F الجدولية، وتقع في منطقة الرفض حسب المنحنى البياني، وعليه نقبل الفرضية البديلة التي تنص على " توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($\text{Sig} \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي.

تنص الفرضية البديلة على أن مجموعات المركز الوظيفي تختلف فيما بينها من حيث توفر المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية، وفي هذه الحالة يتم التأكد من أن الفروق موجودة بين كل المجموعات أو بين بعض المجموعات. وعليه سوف ننتقل إلى المرحلة الثانية من الاختبار وهي مرحلة الاختبارات البعدية، حيث يتم اختبار تجانس التباين ثم إجراء اختبار شيفي لمعرفة مصدر التباين بين المجموعات.

أ. اختبار تجانس التباين Levene

قبل إجراء الاختبارات البعدية نقوم باختبار تجانس التباين بين المجموعات حيث يتم قبول الفرضية الصفرية إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.05 والتي تنص على أن التباين غير متجانس بين المجموعات وإذا كان مستوى المعنوية أكبر من 0.05 في هذه الحالة يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن التباين متجانس بين المجموعات، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (32.3): نتائج اختبار تجانس التباين

إحصائية levene	درجة الحرية df1	درجة الحرية df2	مستوى المعنوية Sig
1.145	3	137	0.333

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

يلاحظ من جدول اختبار تجانس التباين أن مستوى المعنوية لاختبار ليفن تقدر بـ 0.333 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وعليه سوف يتم قبول الفرضية البديلة التي تنص على أن التباين متجانس بين مجموعات المركز الوظيفي.

ب. اختبار شيفي Scheffé

بعد التأكد من وجود تباين بين المجموعات من خلال اختبار التباين الأحادي ANOVA وبعد التأكد من تجانس التباين بين المجموعات نقوم بإجراء اختبار شيفي Scheffé لمعرفة مصدر التباين هل هو بين جميع المجموعات أو بين بعض المجموعات كما يوضح ذلك الجدول التالي:

الجدول رقم (33.3): نتائج اختبار شيفي Scheffé

المركز الوظيفي a	المركز الوظيفي b	الفرق بين المتوسطات a-b	مستوى المعنوية sig
إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	محاسب معتمد	0.08196	0.444
	محافظ حسابات	0.11593	0.036
	خبير محاسب	-0.01949	0.999
محاسب معتمد	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-0.08196	0.444
	محافظ حسابات	0.03397	0.936
	خبير محاسب	-0.10145	0.887
محافظ حسابات	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-0.11593	0.036
	محاسب معتمد	-0.03397	0.936
	خبير محاسب	-0.13542	0.750
خبير محاسب	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	0.01949	0.999
	محاسب معتمد	0.10145	0.887
	محافظ حسابات	0.13542	0.750

المصدر: من إعداد الباحث بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي SPSS V25.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه توجد مقارنات مكررة وبالتالي سوف يتم الأخذ بعين الاعتبار إلا المقارنات بين المجموعات غير المكررة، وأظهرت النتائج أن معظم المقارنات غير دالة إحصائياً حيث تراوح مستوى المعنوية بين 0.444 و 0.999 وهي أكبر من مستوى الدلالة 0.05 ومنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما بينها. ما عدا المقارنة بين إطارات المؤسسات في ميدان المحاسبة والمالية ومحافظي الحسابات فقد كانت النتائج دالة إحصائياً حيث قدر مستوى المعنوية 0.036 وهو أقل من مستوى الدلالة 0.05 وكان الفرق بين المتوسطات للمجموعتين يقدر بـ -0.11593 و 0.11593. وعليه فإن اختبار شيفي كشف لنا تحقق علاقة واحدة وعدم تحقق باقي العلاقات.

خاتمة الفصل الثالث

من خلال هذا الفصل قام الباحث بإجراء دراسة إحصائية حول متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، حيث تم تحليل البيانات التي تم جمعها من أفراد عينة الدراسة للتعرف على إجاباتهم وآرائهم حول مدى توفر هذه المتطلبات، والتي تم تصنيفها إلى أربعة متطلبات: متطلبات محاسبية وتقنية، متطلبات إقتصادية، متطلبات قانونية ومتطلبات إجتماعية وثقافية، وعلى أساس هذا التصنيف تم تصميم محاور الإستبيان، وبعد تحليل النتائج والفرضيات تبين للباحث من خلال نتائج الإحصاء الوصفي أنه في المتوسط وحسب درجات سلم ليكارت الخماسي جاءت النتائج دون المستوى المطلوب، باستثناء المتطلبات الإجتماعية والثقافية فكانت درجة الإستجابة في مستوى الموافقة، وبالنسبة للنتيجة العامة للإستبيان ككل فجاءت في الإتجاه المحايد، و بالنسبة لمجتمع الدراسة بينت نتائج إختبار T لفرضيات الدراسة على أن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تتوفر على المتطلبات اللازمة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 الخاص بقياس القيمة العادلة"، عند مستوى معنوية 0.05، وكان المتوسط الفرضي المعتمد في هذا الإختبار يساوي 3 وفق درجات سلم ليكارت، حيث تعتبر هذه القيمة مناسبة للقياس بالنسبة لموضوع هذه الدراسة. كما بينت نتائج إختبار ANOVA تحقق التباين في علاقة واحدة دون باقي العلاقات والمتمثلة في وجود إختلاف بين مجموعة الإطارات في المؤسسات الإقتصادية ومجموعة محافظي الحسابات وذلك بالنسبة لإجمالي الإستبيان.

الخاتمة العامة

أولاً: خاتمة

جاء النظام المحاسبي المالي SCF في إطار الإصلاحات الإقتصادية التي قامت بها الجزائر في السنوات الأخيرة، ليحل محل المخطط الوطني المحاسبي PCN وذلك بوضع معايير محاسبية وطنية شكلت في مضمونها الإطار المفاهيمي للمحاسبة المحلية، مسترشدة في ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية، خاصة في مجال التقييم والقياس.

تعتبر التكلفة التاريخية مبدأ من مبادئ المحاسبة المعتمدة في أغلبية المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كأساس للتقييم، إلا أن التطورات السريعة التي يشهدها العالم والإنفتاح الكبير نحو العولمة فرض على جميع المهتمين بالمحاسبة في العالم التفكير في إيجاد بدائل جديدة للتقييم كان آخرها صدور معيار قياس القيمة العادلة IFRS 13، الذي يهدف إلى تعريف القيمة العادلة ويستبدل التعريفات السابقة التي كانت في المعايير المحاسبية الأخرى، والتي كانت في بعض الأحيان مختلفة، وذلك بوضع إطار واضح لقياس القيمة العادلة في معيار واحد، كما يحدد المعيار أيضا متطلبات الإفصاح الإلزامية في القوائم المالية.

لقد تبين بوضوح من خلال البحث أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13 يحتاج إلى توفر متطلبات معينة من أجل تطبيقه، وهذه المتطلبات يمكن تصنيفها إلى أبعاد مختلفة متعلقة بالبيئة فهناك متطلبات متعلقة بالجانب المحاسبي والتقني وأخرى بالجانب الإقتصادي والقانوني بالإضافة إلى الجانب الثقافي والاجتماعي، وهذا التصنيف يساعد في فهم المتطلبات بشكل أفضل وإمكانية اعتماده في البيئة المحاسبية الجزائرية. وهذا ما قام به الباحث في الدراسة الميدانية من خلال محاولة معرفة آراء عينة الدراسة حول هذه المتطلبات وقياس مدى توفرها اعتمادا على الإجراءات والطرق الإحصائية المعتمدة في البحث العلمي، وتم التوصل إلى نتائج سيتم تحليلها بالتفصيل مع تقديم التوصيات اللازمة.

ثانياً: نتائج اختبار الفرضيات

على ضوء ما تم التوصل إليه في الجانب الميداني من الدراسة تم اختبار كل فرضية كما يلي:

1. تنص الفرضية الرئيسية الأولى على أنه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات اللازمة في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 وهذا ما لم يتأكد، حيث تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة حسب نتائج اختبار T للعينة الواحدة.

2. تدور الفرضية الأولى حول الآتي: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات المحاسبية والتقنية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). ومن خلال البحث تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة من خلال تحليل البيانات الإحصائية.

3. تتمركز الفرضية الثانية على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). ولقد تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة حسب نتائج التحليل الإحصائي.
4. وفيما يخص الفرضية الثالثة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). وهذا ما لم يتأكد، حيث تم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة حسب نتائج إختبار T للعينة الواحدة.
5. تدور الفرضية الرابعة على أنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) لتوفر المتطلبات الإجتماعية والثقافية في البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق معيار القيمة العادلة (IFRS 13). وهذا ما تم تأكيده، حيث أثبتت نتائج الإختبار في التحليل الإحصائي قبول هذه الفرضية الصفرية.
6. تنص الفرضية الرئيسية الثانية على أنه " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في المتطلبات اللازمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS13 في البيئة المحاسبية الجزائرية عند مستوى الدلالة ($Sig \leq 0.05$) تعزى إلى المركز الوظيفي، حيث تم قبول الفرضية البديلة ورفض الفرضية الصفرية، فقد دلت النتائج على وجود تباين في الإجابات يعزى إلى المركز الوظيفي بين مجموعة الإطارات في المؤسسات الإقتصادية ومجموعة محافظي الحسابات، كما دلت الإختبارات على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية تعزى إلى المركز الوظيفي بالنسبة للفرضيات الفرعية المتعلقة بالمتطلبات المحاسبية والتقنية، المتطلبات الإقتصادية، المتطلبات القانونية والمتطلبات الإجتماعية والثقافية.

ثالثا: نتائج الدراسة

من خلال الدراسة الإحصائية حول متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي أجريت على عينة من مهنيي المحاسبة والإطارات في مجال المحاسبة والمالية تم التوصل إلى النتائج التالية:

في البيئة المحاسبية الجزائرية هناك مزايا وسلبيات من أجل تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 وتواجه عدة صعوبات ومعوقات، فالبيئة المحلية تميل أكثر إلى الجانب السلبي، حيث لم تتوصل بعد إلى ما توصلت إليه البيئة المحاسبية الدولية المتقدمة في مجال المعايير الدولية حيث:

- لا توجد سوق مالية نشطة تعتمد على التسلسل الهرمي للقيمة العادلة في القياس، حيث يتكون النسيج الإقتصادي الجزائري بشكل أساسي من الشركات الصغيرة والمتوسطة، في حين تنشيط السوق المالي يعتمد على الشركات الكبيرة المدرجة في البورصة وخاصة الأجنبية منها، وهذا ما تنص عليه معايير IAS / IFRS بشكل أساسي.

- تعتمد عملية التقييم في السوق المالية الجزائرية على المستوى الثالث من التسلسل الهرمي للقيمة العادلة باستخدام افتراضات عقلانية وتقنيات تقييم ولا تعتمد على الأسعار المعلنة سواء بالنسبة للأصول والالتزامات المتطابقة أو المماثلة.
- لا يوجد إهتمام من طرف الهيئات المحاسبية في الجزائر بمحاسبة القيمة العادلة من حيث تبني معيار القيمة العادلة ومحاولة التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة الانخراط في الهيئات الدولية لصياغة المعايير التي تخدم البيئة المحلية.
- تبقى الأحكام الخاصة بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي غير مطبقة بشكل كافٍ، أو حتى غير مطبقة تماما من قبل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، ولا تتماشى مع التغييرات الجديدة التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمتمثلة في معيار القيمة العادلة IFRS 13.
- يقوم النظام الضريبي الجزائري على مفهوم قانوني غير إقتصادي ولا يتكيف مع المعايير الدولية من أجل تحقيق الحوكمة الضريبية، كما لا يوجد توافق بين القوانين الجبائية والقوانين المحاسبية.
- لا يتم تحديث القانون التجاري وهو أساس قانون الشركات والأعمال فيما يتعلق بأحكام نظام المحاسبة المالية والتي غالبا لا يتم فهمها أو استيعابها.
- لا توجد في الجزائر قوانين تضمن الحماية الكافية للمستثمرين مما يساعد المؤسسات على تقديم الإفصاحات عن قياس القيمة العادلة خاصة بالنسبة للتقييمات القائمة على افتراضات وتقنيات تقييم وليس على أساس أسعار معلنة في السوق.
- كما أن هناك بعض النتائج الإيجابية والتي يمكن الإعتماد عليها كمتطلبات ينبغي توفرها وأغلبها في الجانب الإجتماعي والثقافي:
- المؤسسات الإقتصادية في الجزائر لديها إلتزام بمتطلبات الإفصاح عند إجراء عمليات التقييم للأصول والالتزامات بالقيمة العادلة، وهذا ما يبين أن لديها إهتمام ذو مستوى عالي بمحاسبة القيمة العادلة يعكس رغبتها في اعتمادها كأساس للتقييم.
- يوجد في الجزائر خبراء التقييم الذين يتمتعون بالخبرة والتأهيل اللازم للقيام بتقديرات القيمة العادلة وفهم وتوثيق الافتراضات الأساسية للوصول إلى قياسها، ولديهم قدرة على تقييم مدى اتساق تقنيات التقييم المستخدمة.
- السوق المالية الجزائرية تسمح بإمكانية قياس القيمة العادلة من خلال الحصول على البيانات اللازمة وهذا يشجع أكثر على تداول الأصول والالتزامات.

- النظام الضريبي في الجزائر يسمح بعمليات تقييم الأصول والالتزامات المستندة إلى القيمة العادلة، وهذا يشجع المؤسسات على اعتمادها كأسلوب للتقييم ويساعد في احداث تقارب بينه وبين النظام المحاسبي المالي.
- هناك وعي واهتمام لدى جميع المهتمين بالمحاسبة من معدي التقارير المالية والمدققين والمراجعين ومهنيي المحاسبة بقياس القيمة العادلة.
- إن النظام المحاسبي المالي لا يقر صراحة بالقيمة العادلة كمعيار ولكنه يقر بذلك ضمناً باختيار القيمة السوقية كمرجع للتقييم المحاسبي، وهذا يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية.
- يوجد في الجزائر مختصين يهتمون بمحاسبة القيمة العادلة من حيث القيام بمهارات التدريس والتدريب لتأهيل المحاسبين المختصين في مجال التقييم، بما يضمن الحد الأدنى من التكوين في المعايير المحاسبية الدولية الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13.
- هناك اهتمام في الجزائر بضرورة توظيف اللغة الإنجليزية في جميع المجالات وهذا مهم في الجانب المحاسبي، حيث يساعد في ترجمة وفهم المعايير المحاسبية الدولية خاصة المعيار IFRS 13.
- المحاسبة الأنجلوسكسونية هي المرجع في فهم المعايير المحاسبية الدولية، وهذا يتطلب قاعدة معرفية قوية لها من أجل فهم المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة وإمكانية تطبيقه.

رابعاً: التوصيات

- من خلال استعراض مختلف جوانب الدراسة تبين أهمية تطبيق معيار القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، لذا يمكن توفير بعض الشروط التي يمكن أن تدرج ضمن بعض التوصيات منها:
- ضرورة تبني النظام المحاسبي المالي لمحاسبة القيمة العادلة في التقييم باعتماد المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13؛
- على الدولة القيام بدور فعال من خلال محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع المعايير التي تخدم البيئة الجزائرية؛
- ضرورة قيام الهيئات المحاسبية في الجزائر بتطوير هياكلها والمساهمة في تطوير قياس القيمة العادلة من خلال إعداد مشروع لتطبيقها؛
- توفير أو العمل على توفير مناخ إقتصادي يعتمد على السوق المالية النشطة حتى تكون هناك إمكانية لتحديد نسب المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والالتزامات.
- العمل على صياغة القوانين التي تشجع على الإستثمار وتعطي حماية أكبر للمستثمرين حتى تقوم المؤسسات بالإفصاح عن تقديرات قياس القيمة العادلة.

- من الضروري الزيادة في حجم التدريب والتكوين للمحاسبين لاكتساب المهارات اللازمة في مجال التقييم من خلال وضع مناهج تختص بتدريس القيمة العادلة وفق المعيار IFRS 13؛
- يجب على خبراء التقييم الإعتماد على نماذج التقييم الموصى بها في المعايير الدولية في تقييم الأصول والالتزامات.
- ضرورة فتح تخصصات محاسبة القيمة العادلة في الماستر والدكتوراه المهنية على مستوى الجامعات كما هو الحال في الجامعات العالمية.
- ضرورة اهتمام البحث العلمي بهذا النوع من المواضيع لإثرائه أكثر من ناحية متطلبات تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية؛

خامسا: آفاق الدراسة

- نظرا للنقائص التي لا يخلو منها البحث بسبب عدم تناوله بالتفصيل يمكن إقتراح إشكاليات أخرى في هذا المجال نذكر منها:
- 1- المشاكل المتعلقة بتطبيق المعيار IFRS 13 لقياس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - 2- مدى رغبة المؤسسات الإقتصادية بالإنقال إلى بدائل التقييم المحاسبي في ظل مستجدات معايير التقييم الدولية.
 - 3- دراسة أهمية دور مهنيي المحاسبة في الجزائر في تطوير عملية التقييم وفق القيمة العادلة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: باللغة العربية

الكتب

1. أبو شمالة، أحمد محمد. *معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي*. الطبعة العربية الأولى. الأردن: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، 2010.
2. الحياي، وليد ناجي. *أصول المحاسبة المالية*. الجزء الأول. الدنمارك: الأكاديمية العربية المفتوحة، 2007.
3. الهيتي، صلاح الدين، الأساليب الإحصائية في العلوم الإدارية، تطبيقات باستخدام spss، الطبعة الأولى (عمان، الأردن: دار وائل للطباعة والنشر، 2004)، 243-44.
4. حواس، صلاح. *المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي SCF*. جامعة الجزائر 3، 2012.
5. عز حسن عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام spss: دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، 2008.
6. عطية، عبد الرحمان. *المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي*. برج بوعرييج: دار النشر جيطلي، 2009.
7. *المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي*. برج بوعرييج: دار الجيطالي للنشر والتوزيع، 2011.
8. فهمي، صلاح الدين عبد الرحمان. *مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP*. القاهرة: مكتبة الأنجلو مصرية، 2008.
9. لخضر، علاوي. *المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF*. الجزائر: الصفحات الزرقاء، 2014.
10. هوام، جمعة. *المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية*. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2010.

الرسائل والأطروحات العلمية

11. العرابي، حمزة. "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير تخصص تسيير المنظمات، غير منشورة، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، 2013.

12. بن أودينة، بوحفص. "مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لتطبيق محاسبة القيمة العادلة - دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر -". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، تخصص دراسات مالية، غير منشورة، جامعة غرداية، 2020.
13. بن عروج، صبرينة. "التوجه الحديث نحو القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ومدى تطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية". أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، 2020.
14. بوزوينة، هجيرة. "الإصلاح المحاسبي بالجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومة المالية لاتخاذ القرار في ظل المعايير الدولية". أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2018.
15. بوقفة، علاء. "صعوبات القياس المحاسبي الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة في ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية إستشرافية على ضوء التجارب الدولية -". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، تخصص محاسبة وجباية، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019.
16. بونعجة، سحنون. "دور الإصلاح المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة بالجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، غير منشورة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، 2018.
17. تخنوني، أمال. "الممارسة المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي SCF والمتغيرات المحاسبية الدولية. IAS/IFR". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة باتنة 1، 2019.
18. زعيم، باهية. "واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول-". أطروحة دكتوراء في علوم التسيير، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.
19. صغراوي، رفيقة. "إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي - دراسة عينة من الأكاديميين والمحاسبين الجزائريين -". أطروحة دكتوراء في العلوم التجارية، تخصص دراسات محاسبية وجبائية متقدمة، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2017.
20. عامرة، أسامة. "دور معايير التقييم الدولية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة -دراسة إستطلاعية لأراء المهنيين والأكاديميين-". رسالة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2016.
21. قبائلي، محمد. "أثر ومتطلبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر". أطروحة دكتوراء في العلوم المحاسبية والمالية، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، جامعة البليدة 2، 2021.

22. مبروك صالح المبروك. "مدى تأييد المحاسبين القانونيين للقياس المحاسبي على أساس القيمة العادلة حسب المعيار IFRS 13 في بيئة الأعمال الأردنية: دراسة إستكشافية". رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش، 2015.
- المقالات والمدخلات العلمية
23. أحمد سعيد عبد العظيم، أحمد. "إنعكاسات تطبيق معياري IFRS 3 وIFRS13 بشأن محاسبة القيمة العادلة وأثرها علي جودة التقارير المالية في منشآت الأعمال المصرية". *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية* 8، عدد ملحق (2017): 88-863.
24. أسامة، سحنون، وبن ربيع حنيفة. "واقع المحاسبة عن التثبيات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي - دراسة حالة شركة Irragris و Eurl Confection". *مجلة البشائر الاقتصادية* 5، عدد 1 (17 جوان، 2019): 19-702.
25. الفتلاوي، ليلي ناجي مجيد. "بيئة المحاسبة ومؤشرات تكيفها لتكنولوجيا المعلومات". *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة* 2013، عدد 4 (2013): 302-283.
26. أيمن صابر سيد، علي. "دراسة العلاقة بين القيمة العادلة لأسهم البنوك السعودية ومؤشرات الأداء المالي في ظل تطبيق معيار التقرير المالي الدولي رقم 13". *الفكر المحاسبي* 21، عدد 1 (2017): 735-685.
27. بلبالي، عبد السلام، وحسين بن العارفة. "واقع القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة داخل البيئة المحاسبية الجزائرية". *مجلة التكامل الاقتصادي* 6، عدد 4 (2018): 78-62.
28. بنكوس، المختار. "إعادة تقييم التثبيات المادية بين واقعية النظام المحاسبي المالي والإشكالية الجبائية". *مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات* 11، عدد 1 (1 جوان، 2022): 46-627.
29. بوشوشة، محمد. "دور الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر في إطار القانون 01/10". *مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة* 5، عدد 1 (30 أفريل، 2021): 36-17.
30. جاوحدو، د، وأحمدي جلييلة. "الأثر الضريبي الناتج عن تبني المعايير المحاسبية الدولية - دراسة ميدانية-". *مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات* 2، عدد 32 (2014): 66-339.
31. خليل، علي محمود مصطفى، إبراهيم، ومنى مغربي محمد. "تقييم مدى ملائمة معلومات التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة طبقاً لمعيار التقرير المالي الدولي رقم (13) في ضوء قواعد حوكمة الشركات". *المجلة العلمية التجارة والتمويل* 33، عدد 3 (2013): 516-461.
32. زرقون، محمد، و فارس بن يدير. "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لغنتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين -". *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، عدد 4 (2018): 20-1.

33. سباع، أحمد الصالح، ومحمد الهادي ضيف الله. "إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية -دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-". *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية* 11، عدد 2 (2018): 52-68.
34. سحنون بونعجة، "أهمية القيمة العادلة كأسلوب للقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر"، *مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية* 4، عدد 1 (15 مارس، 2020): 41-122.
35. شحم، علاء محسن، وهاني حميد مشجل. "إمكانية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (IFRS 13) في البيئة العراقية". *مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية* 1، عدد 33 (2019): 101-27.
36. شنايت، بلال، وعلي حبيش. "دراسة مدى توافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF مع الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي لسنة 2010 و2018 " دراسة مقارنة ". *مجلة المنهل الاقتصادي* 3، عدد 2 (31 ديسمبر، 2020): 74-163.
37. شوريب، بودور. "التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة". *دراسات اقتصادية*، عدد 27 (1 فيفري، 2017): 91-100.
38. طيبة، محمد رضا، وأدم حديدي. "موقف النظام الجبائي الجزائري من القياس وفق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي". *مجلة النمو الاقتصادي والمقاولاتية* 4، عدد 7 (23 أكتوبر، 2021): 24-36.
39. عابد، محمد نواف. "قياس مدى التزام المصارف التجارية الفلسطينية بتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS13 قياسات القيمة العادلة كأساس للقياس و الإفصاح : دراسة ميدانية"، 1-7. الأردن: جامعة البلقاء التطبيقية ومركز البحث وتطوير الموارد البشرية رماح، 2015.
40. عيسى، عارف محمود كامل، وعارف محمود كامل. "قياس أثر اتساق الفروق الضريبية على جودة الأرباح المحاسبية والقيمة السوقية للمنشأة: دراسة عملية". *الفكر المحاسبي* 25، عدد 2 (2021): 41-408.
41. المعالجة المحاسبية والجبائية لعمليات إعادة تقييم التثبيات". *مجلة الأبحاث الاقتصادية* 17، عدد 1 (8 جوان، 2022): 75-157.
42. قريشي، كنزة. "توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية". *مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة سطيف 1 الجزائر* 19، عدد 1 (2019): 052-041.
43. محمد العلي، إبراهيم و فتاة صبوح، "محاضرات في الاحصاء الرياضي" (جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، 2020)، 97.

44. مسامح، مختار. "النظام المحاسبي المالي الجزائري واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل". *أبحاث اقتصادية وإدارية*، عدد 4 (ديسمبر، 2008).
45. معمري، اسامة. "متطلبات الإصلاح المحاسبي الجديد في الجزائر مساهمة لتوجهات معايير تقارير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) وتهيئة بيئة محاسبية ملائمة". *مجلة البحوث الاقتصادية والمالية*، جامعة أم البواقي، الجزائر مجلد 5، عدد 2 (2018): 449-73.
46. نور، عبد الناصر، وطلال الجاوي. "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية- متطلبات التوافق والتطبيق". *مجلة أبحاث جامعة حلب، سوريا*، 2003، 1-21.
47. هوام، جمعة، وأسماء زغادنية. "متطلبات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البنوك التجارية الجزائرية". *مجلة العلوم الإنسانية - جامعة محمد خيضر بسكرة*، عدد 48 (2017): 161-88.
48. ياسين، زهير خضير. "البعد السياسي لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية". *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، عدد 11 (2006): 1-12.
- الأوامر والتعليمات والقوانين
49. المادة 03. القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 74 (2007).
50. المادة 16. المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11/07 المؤرخ في 27 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية، العدد 27 (2008).
51. الملحق 3. قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 19 (2009).
52. المواد 185، 186 و 186 مكرر. قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وزارة المالية، المديرية العامة للضرائب (2021).

ثانيا: باللغة الأجنبية

The books

53. Catty, James P., Dita Vadron, and Andrea R. Isom, eds. *Wiley Guide to Fair Value Under IFRS: International Financial Reporting Standards*. Hoboken, NJ, USA: John Wiley & Sons, Inc., 2012. doi:10.1002/9781119204008.
54. Duțescu, Adriana. *Financial Accounting: An IFRS Perspective in Romania*. Cham: Springer International Publishing, 2019. doi:10.1007/978-3-030-29485-4.
55. Herrmann, Theresa. *The Decision Usefulness of Additional Fair Value Disclosures: One Disclosure Type Does Not Fit All Nonprofessional Investors' Needs*. Controlling Und Rechnungslegung - Managerial and Financial Accounting. Wiesbaden: Springer Fachmedien Wiesbaden, 2019. doi:10.1007/978-3-658-24832-1.
56. Kieso, Donald E., Jerry J. Weygandt, and Terry D. Warfield. *Intermediate Accounting*. IFRS ed., 2. ed. Hoboken, NJ: Wiley, 2014.

57. Mard, Michael J., James R. Hitchner, and Steven D. Hyden. *Valuation for Financial Reporting: Fair Value Measurements and Reporting, Intangible Assets, Goodwill and Impairment*. 2nd ed. Hoboken, N.J: John Wiley & Sons, 2007.
58. Menicucci, Elisa. *Fair Value Accounting*. London: Palgrave Macmillan UK, 2015. doi:10.1057/9781137448262.
59. Palepu, Krishna G., Paul M. Healy, and Erik Peek. *Business Analysis and Valuation: Text & Cases*. 3. ed., IFRS ed. Andover: Cengage Learning, 2013.
60. Perry R. Hinton, Isabella McMurray, and Charlotte Brownlow.. *SPSS Explained* (Second edition). Routledge Taylor & Francis Group. UK, 2014.
61. Zyla, Mark L. *Fair Value Measurement: Practical Guidance and Implementation*. Electronic resource. 2nd ed. Hoboken, N.J: Wiley, 2013.

Publications in scientific journals

62. Alexeyeva, Irina, and Margarita Mejia-Likosova. "The Impact of Fair Value Measurement on Audit Fees: Evidence from Financial Institutions in 24 European Countries: Impact of Fair Value Measurement on Audit Fees." *International Journal of Auditing* 20, no. 3 (November 2016): 255–66. doi:10.1111/ijau.12075.
63. Ammour, Khadidja. "Changement institutionnel de système comptable :cas de système comptable algérien." *Journal of Contemporary Business and Economic Studies* 5, no. 1 (January 9, 2022): 626–39.
64. Badenhorst, Wessel M. "Fair Value Measurements of Control Premiums." *Accounting Perspectives* 13, no. 3 (September 2014): 173–88. doi:10.1111/1911-3838.12030.
65. Boubir, Djelloul. In *Conventions et Principes Comptables Du SCF*, Revue periodique n°6:1–39. chambre nationale des commissaires aux comptes,conseil national: L'auditeur, 2016.
66. Busso, Donatella. "Does IFRS 13 Improve the Disclosure of the Fair Value Measurement?" *GSTF Journal on Business Review (GBR)* 3, no. 4 (2014): 1–7. doi:10.5176/2010-4804_3.4.336.
67. Chamisa, Edward E. "The Relevance and Observance of the IASC Standards in Developing Countries and the Particular Case of Zimbabwe." *The International Journal of Accounting* 35, no. 2 (July 2000): 267–86. doi:10.1016/S0020-7063(00)00049-2.
68. Dvořák, Jan. "How Do Czech Companies Report Fair Value Measurement Under IFRS 13?" *European Financial and Accounting Journal* 12, no. 3 (December 11, 2018): 117–27. doi:10.18267/j.efaj.191.
69. Fang, Liu. "The Requirements of Fair Value Measurement on Market Environment," 321–30, 2013. doi:10.1007/978-3-642-38442-4_34.
70. Fargher, Neil, and John Ziyang Zhang. "Changes in the Measurement of Fair Value: Implications for Accounting Earnings." *Accounting Forum* 38, no. 3 (September 2014): 184–99. doi:10.1016/j.accfor.2014.06.002.
71. Fiechter, Peter, and Zoltán Novotny-Farkas. "The Impact of the Institutional Environment on the Value Relevance of Fair Values." *Review of Accounting Studies* 22, no. 1 (2016): 392–429. doi:10.1007/s11142-016-9378-7.
72. Filip, Andrei, Ahmad Hammami, Zhongwei Huang, Anne Jeny, Michel Magnan, and Rucsandra Moldovan. "Literature Review on the Effect of Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement," 1–60. International Accounting Standard Board's public, 2018.
73. Gharbi, Leila. "A Critical Analysis of the Use of Fair Value by Islamic Financial Institutions." *Journal of Islamic Accounting and Business Research* 7, no. 2 (April 11, 2016): 170–83. doi:10.1108/JIABR-10-2013-0037.
74. Golmohammadi, Maryam, and Ali Rahmani. "Technical Challenges of Implementing Fair Values in Financial Reporting of Iran: Emphasizing on IFRS13 Requirements." *Journal*

- of *Accounting and Auditing Review* 25, no. 3 (2018): 387–414. doi:10.22059/acctgrev.2018.259285.1007908.
75. Hellmann, Andreas, Chris Patel, and Noriyuki Tsunogaya. “Foreign-Language Effect and Professionals’ Judgments on Fair Value Measurement: Evidence from Germany and the United Kingdom.” *Journal of Behavioral and Experimental Finance* 30 (June 1, 2021): 100478. doi:10.1016/j.jbef.2021.100478.
 76. Hijazi, Wajdi Hamid. “Auditors Perceptions towards Implementation of Fair Value According to IFRS13 in Developing Countries : Evidence from Lebanon.” *Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research* 51, no. 2 (2014): 4.
 77. Hodges, Ron. “New Development: The Conundrum of Fair Value Measurement-Evidence from the UK FRAB.” *Public Money & Management* 36, no. 3 (2016): 227–30. doi:10.1080/09540962.2016.1133982.
 78. Ighian Diana, Cozma. “Fair Value Measurement Under Ifrs 13.” *Annals of the „Constantin Brâncuși” University of Târgu Jiu, Economy Series*, no. 3 (2015): 55–59.
 79. Kulikova, L.I., A.R. Samitova, and P.A. Aletkin. “Investment Property Measurement at Fair Value in the Financial Statements.” *Mediterranean Journal of Social Sciences*, February 1, 2015. doi:10.5901/mjss.2015.v6n1s3p401.
 80. Mazna Ramli, Nathasa, Abdul Rahim Abdul Rahman, Ainulashikin Marzuki, and Marziana Madah Marzuki. “Implementation of IFRS 13 Fair Value Measurement: Issues and Challenges Faced by the Islamic Financial Institutions in Malaysia.” *Jurnal Pengurusan* 63, no. 4 (2021). doi:10.17576/pengurusan-2021-63-04.
 81. Mehar, Louiza. “L’impact du passage au système comptable et financier SCF sur la qualité de l’information comptable.” *Revue Cahiers Economiques* 13, no. 1 (May 10, 2022): 810–20.
 82. Mohamed, Mebarki, and Bourenane Brahim. “La Convergence entre La Comptabilité selon SCF et La Fiscalité (Amortissement et Pertes de Valeur) Cas de la Direction Maintenance Laghouat.” *Revue DIRASSAT _ numéro économique* 8, no. 1 (January 1, 2017): 235–57.
 83. Murphy, Maria L, and Mark O Smith. “How to Audit Fair Value Measurements.” *Journal of Accountancy*, December 1, 2017. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2017/dec/how-to-audit-fair-value-measurements.html>.
 84. Nebeg, Kouider, Yahia Djekidel, and Ahmed Boudjelal. “Le système comptable financier et les difficultés de son application Ainsi que les mesures pour son amélioration.” *Finance and Business Economics Review* 5, no. 3 (August 15, 2021): 357–68.
 85. Ogundana, Oyeibisi Mary, Francis Iyoha, Samuel Fakile, and Abimbola Joshua. “Fair Value Measurement (IFRS 13) And Investing Decision: The Standpoint Of Accounting Academics And Auditors In Lagos And Ogun State, Nigeria.” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 22, no. 1 (2018): 112.
 86. “Fair Value Measurement (IFRS 13) and Investing Decision: The Standpoint of Accounting Academics and Auditors in Lagos and Ogun State, Nigeria.” *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, February 13, 2018. <https://www.abacademies.org/articles/fair-value-measurement-ifrs-13-and-investing-decision-the-standpoint-of-accounting-academics-and-auditors-in-lagos-and-ogun-state-6984.html>.
 87. Oyewo, Babajide. “Post-Implementation Challenges of Fair Value Measurement (IFRS 13): Some Empirical Evidence.” *African Journal of Economic and Management Studies* 11, no. 4 (2020): 587–607. doi:10.1108/AJEMS-05-2019-0183.

88. Palea, Vera, and Renato Maino. "Private Equity Fair Value Measurement: A Critical Perspective on IFRS 13." *Australian Accounting Review* 23, no. 3 (2013): 264–78. doi:10.1111/auar.12018.
89. Sellhorn, Thorsten, and Christian Stier. "Fair Value Measurement for Long-Lived Operating Assets: Research Evidence." *European Accounting Review* 28, no. 3 (May 27, 2019): 573–603. doi:10.1080/09638180.2018.1511816.
90. Siekkinen, Jimi. "Value Relevance of Fair Values in Different Investor Protection Environments." *Accounting Forum* 40, no. 1 (2016): 1–15. doi:10.1016/j.accfor.2015.11.001.
91. Sundgren, Stefan, Juha Mäki, and Antonio Somoza-López. "Analyst Coverage, Market Liquidity and Disclosure Quality: A Study of Fair-Value Disclosures by European Real Estate Companies Under IAS 40 and IFRS 13." *International Journal of Accounting* 53, no. 1 (2018): 54–75. doi:10.1016/j.intacc.2018.02.003.
92. Tahri, Elalia, and Amine Mokhfi. "Le Système Comptable Financier, Entre innovation managériale et/ou innovation comptable." *Revue Les Cahiers du POIDEX* 3, no. 2 (September 30, 2014): 1–8.
93. Vergauwe, Skrålan, and Ann Gaeremynck. "Do Measurement-Related Fair Value Disclosures Affect Information Asymmetry?" *Accounting and Business Research* 49, no. 1 (January 2, 2019): 68–94. doi:10.1080/00014788.2018.1434608.
94. Webinger, Mariah, Matt Comer, and Robert Bloom. "The Effect of Additional Guidance on Fair Value Measurement and Disclosure in Illiquid or Inactive Markets." *Research in Accounting Regulation* 25, no. 2 (November 2013): 220–29. doi:10.1016/j.racreg.2013.08.009.

Cites

95. "Approval by the Board of IFRS 13 Issued in May 2011 | IFRS 13: Fair Value Measurement | Better Regulation." Accessed June 4, 2022. <https://service.betterregulation.com/document/313571>.
96. ARzepakowska. "Examen de la mise en œuvre d'IFRS 13, Évaluation de la juste valeur [Terminé]." Project. Accessed June 12, 2022. <https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termes/post-implementation-review-of-ifrs-13-fair-value-measurement-research>.
97. arzepakowska. "Mise à jour de la taxonomie IFRS – Pratiques courantes (IFRS 13, Évaluation de la juste valeur) [ES]." Project. Accessed June 12, 2022. <https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termes/ifrs-taxonomy-update-common-practice-ifrs-13-fair-value-measurement-ed>.
98. "Circulaire Du Ministere Des Finance | CNCC." Accessed July 11, 2022. <https://cn-cncc.dz/circulaire-n01-du-26-fevrier-2016/>.
99. "Clearly IFRS - Summary Guidance and Practical Tips.Pdf." Accessed June 21, 2022. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-clearly-ifrs-fair-value-measurement-ifrs-13.pdf>.
100. "Ifrs-13-Fair-Value-Measurement.Pdf." Accessed June 1, 2022. <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2021/issued/part-a/ifrs-13-fair-value-measurement.pdf>.
101. "Loi N°10-01 Du 29 Juin 2010 Relative Aux Professions d'Expert Comptable, de Commissaire Aux Comptes et Comptable Agrée." Accessed July 12, 2022. <http://www.cn-onec.dz>.
102. Cour des comptes (DZ). "présentation." Accessed July 12, 2022. <https://www.ccomptes.dz/>.
103. <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.
104. http://www.mediafire.com/file/7yt98w0wp9k4f4w/3_IFRS_13_Fair_Value.pdf/file.

105. <http://www.corpgov.deloitte.com/site/CanEng/self-assessments-tools-and-other-resources/financial-reporting-tools>.

قائمة الملاحق

الملحق رقم 1: قائمة محكمي الإستبيان

الرقم	الإسم واللقب	الرتبة العلمية	جهة الإنتماء
1	زين يونس	أستاذ (مشرف ومقرر)	جامعة الوادي
2	ضيف الله محمد الهادي	أستاذ	جامعة الوادي
3	عوادي مصطفى	أستاذ	جامعة الوادي
4	حسياني عبد الحميد	أستاذ	جامعة الجزائر 3
5	بن سعيد أمين	أستاذ	جامعة الجزائر 3
6	مخفي أمين	أستاذ	جامعة مستغانم
7	مزياني محمد	إطار مالي	الشركة الجزائرية لإنتاج الكهرباء

الملحق رقم 2: الإستمارة الخاصة بالإستبيان



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي

كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة



إستمارة إستبيان

سيدي المحترم، سيدتي المحترمة، تحية طيبة وبعد...

أحيطكم علما بأن الطالب: وليد جعلالي يقوم بإعداد دراسة إستطلاعية لآراء مهنيي المحاسبة وإطارات المؤسسات في ميدان المالية والمحاسبة، حول:

"متطلبات تطبيق المعيار IFRS 13 قياس القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة

ميدانية -"

وهذه الدراسة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراء الطور الثالث في شعبة العلوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومالية تحت إشراف الأستاذ الدكتور: زين يونس. وإيماننا منا بأنكم خير مصدر لتحقيق هدف الدراسة لذا نرجوا منكم التعاون المطلق من خلال الإجابة على أسئلة الإستبيان بكل دقة وموضوعية، علما أن البيانات ستعالج بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لغايات البحث العلمي.

نشكركم على حسن تعاونكم معنا

تحديد العينة

القسم الأول: (التعريف بعينة الدراسة) المعلومات الشخصية والوظيفية

يتكون القسم الأول من معلوماتك الشخصية لذا يرجى منك وضع الإشارة (x) أمام الإجابة المناسبة.

العمر: أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل من 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐

50 سنة فأكثر ☐

المؤهل العلمي: تكوين مهني ☐ ليسانس ☐ ماستر ☐

دراسات عليا ☐

الوظيفة : إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية ☐ محاسب معتمد ☐

محافظ حسابات ☐ خبير محاسب ☐

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنة ☐

من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐ 15 سنة فأكثر ☐

القسم الثاني: محاور الإستبيان

الرقم	المحور الأول: المتطلبات المحاسبية والتقنية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	المعلومات ضمن النظام المحاسبي المالي كافية لشرح محتوى القيمة العادلة وتطبيقها.					
2	يتماشى النظام المحاسبي المالي SCF مع مختلف التحديثات والتغييرات التي تصدرها المعايير الدولية IAS / IFRS فيما يخص قياس القيمة العادلة.					
3	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بالإنخراط في الهيئات المحاسبية والمرجعية الدولية لتحقيق التقارب بين النظام المحاسبي المالي SCF ونظام التقارير المالية الدولية IFRS.					
4	تقوم الهيئات المحاسبية في الجزائر بتطوير هياكلها لتحقيق الفوائد المرجوة عند تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال توحيد أساليب التقييم وتقديم الإرشادات اللازمة خاصة للبنود التي ليس لها سعر في السوق.					
5	مهنة خبراء التقييم تتمتع بالإستقلالية وتختلف عن مهنة مراجعي الحسابات والمحاسبين الماليين.					
6	خبراء التقييم في الجزائر يتمتعون بالخبرة والتأهيل اللازم للقيام بتقديرات القيمة العادلة.					
7	خبراء التقييم لديهم قدرة على فهم وتوثيق الافتراضات الأساسية في الوصول إلى قياس القيمة العادلة وتقييم مدى إتساق تقنيات التقييم المستخدمة.					
8	تلتزم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية بمتطلبات الإفصاح عن كل عملية تقييم أصل أو إلزام بالقيمة العادلة.					
9	تعتمد عملية اتخاذ قرارات الإستثمار في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية على الإفصاح عن البيانات المالية وفق القيمة العادلة.					

الرقم	المحور الثاني: المتطلبات الاقتصادية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تساهم البيئة الحالية للسوق في الإقتصاد الجزائري في تطوير قياس القيمة العادلة.					
2	تساعد البيئة الاقتصادية الجزائرية على تنشيط السوق المالية.					
3	السوق المالية الجزائرية تساهم في تحديد نسب المعاملات السوقية النشطة وغير النشطة للأصول والالتزامات.					
4	تسمح السوق المالية الجزائرية بإمكانية الوصول إلى بيانات لقياس القيمة العادلة.					
5	قياس القيمة العادلة في السوق المالية الجزائرية يشجع أكثر على تداول الأصول والالتزامات.					
6	في بيئة السوق الجزائرية يتم تقييم الأصول والالتزامات المتطابقة حسب الأسعار المعلنة والمدرجة في السوق (المستوى 1 من التسلسل الهرمي).					
7	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المتطابقة فإن التقييم يعتمد على أسعار معلنة لأصول والتزامات مشابهة أو مماثلة في السوق (المستوى 2 من التسلسل الهرمي).					
8	في غياب الأسعار المعلنة للأصول والالتزامات المتطابقة أو المماثلة فإنه يتم الإعتماد على افتراضات عقلانية وتقنيات تقييم. (المستوى 3 من التسلسل الهرمي).					
9	نماذج تقييم الأصول والالتزامات في بيئة السوق الجزائرية تتوافق مع النماذج الموصى بها في المعايير الدولية.					

الرقم	المحور الثالث: المتطلبات القانونية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	البيئة القانونية والتشريعية في الجزائر واضحة ومشجعة على الإستثمار.					
2	تحظى بيئة الإستثمار في الجزائر بحماية قانونية قوية أو متوسطة للمستثمرين.					
3	تقوم المؤسسات التي تتمتع بحماية قانونية قوية أو متوسطة، بالإفصاح عن تقديرات قياس القيمة العادلة خاصة بالنسبة للتقييمات القائمة على افتراضات وتقنيات تقييم وليس على أساس أسعار معلنة في السوق.					
4	يواكب النظام الضريبي الجزائري التغييرات في المعايير المحاسبية الدولية.					
5	يسمح النظام الضريبي الجزائري بتقييم الأصول والالتزامات المستند إلى القيمة العادلة.					
6	يتقارب النظام الضريبي الجزائري مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فيما يتعلق بقياس القيمة العادلة.					
7	القانون التجاري الذي هو أساس قانون الشركات والأعمال يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.					
8	يساهم دور الدولة سياسيا بشكل فعال في تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 من خلال محاولة المشاركة مع الهيئات المحاسبية الدولية في وضع القوانين التي توائم وتخدم البيئة المحلية.					
9	محاولة الدولة الإستفادة من التجارب الدولية ذات البيئة المشابهة سيساهم في إنجاح تطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13 ويجعله أقل تعقيدا.					

الرقم	المحور الرابع: المتطلبات الإجتماعية والثقافية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	البيئة الاجتماعية والثقافية الجزائرية ملائمة لتطبيق معيار القيمة العادلة IFRS 13.					
2	هناك وعي بشأن قياس القيمة العادلة لدى معدي التقارير المالية والمراجعين ومهنيي المحاسبة في الجزائر.					
3	التعليم المهني والجامعي في الجزائر يلعب دورا كبيرا في مراجعة المناهج والبرامج الخاصة بقياس القيمة العادلة الموصى بها في المعايير الدولية ويعمل على تكييفها مع النظام المحاسبي المالي.					
4	يوجد في الجزائر مختصين في المحاسبة ومدربين يضمنون الحد الأدنى اللازم من التكوين في معايير IFRS الجديدة ومنها معيار القيمة العادلة IFRS 13.					
5	النظام المحاسبي المالي يركز باعتماد القيمة العادلة كمرجع للتقييم المحاسبي، مما يشكل تغييراً رئيسياً في الثقافة المحاسبية.					
6	النظام المحاسبي المالي يقر صراحة وليس ضمناً اعتماد مصطلح القيمة العادلة كمعيار.					
7	إعتماد المعيار IFRS 13 وتطبيقه حسب النظام المرجعي الدولي يتطلب قاعدة معرفية قوية في المحاسبة الأنجلوسكسونية.					
8	في الجزائر يتم التوجه نحو توظيف اللغة الإنجليزية في مجال العلوم المحاسبية والمالية.					
9	ترجمة نصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ساعدت بشكل كبير على الفهم الدقيق والمستقل للمصطلحات وسهلت عملية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.					

الملحق رقم 3: مخرجات البرنامج الإحصائي spssv25

1. التوزيع التكراري لخصائص عينة الدراسة:

Statistics

		العمر	المؤهل_العلمي	الوظيفة	سنوات_الخبرة
N	Valid	141	141	141	141
	Missing	0	0	0	0

Frequency Table

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	10	7.1	7.1	7.1
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	37	26.2	26.2	33.3
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	50	35.5	35.5	68.8
	50 سنة فأكثر	44	31.2	31.2	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

المؤهل_العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	تكوين مهني	10	7.1	7.1	7.1
	ليسانس	78	55.3	55.3	62.4
	ماستر	33	23.4	23.4	85.8
	دراسات عليا	20	14.2	14.2	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	67	47.5	47.5	47.5
	محاسب معتمد	23	16.3	16.3	63.8
	محافظ حسابات	48	34.0	34.0	97.9
	خبير محاسب	3	2.1	2.1	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

سنوات_الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
--	--	-----------	---------	---------------	--------------------

Valid	أقل من 5 سنوات	9	6.4	6.4	6.4
	من 5 إلى أقل من 10	57	40.4	40.4	46.8
	من 10 إلى أقل من 15 سنة	28	19.9	19.9	66.7
	15 سنة فأكثر	47	33.3	33.3	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

2. ثبات الإستبيان

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

Reliability Statistics

Alpha	N of Items
.758	36

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.682	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.677	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.709	9

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	141	100.0
	Excluded ^a	0	.0
	Total	141	100.0

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.730	9

3. الإتساق الداخلي

Correlations

المحور 1

المحور 1	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	141
V1	Pearson Correlation	.619**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V2	Pearson Correlation	.648**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V3	Pearson Correlation	.707**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V4	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V5	Pearson Correlation	.284**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	141
V6	Pearson Correlation	.475**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V7	Pearson Correlation	.421**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V8	Pearson Correlation	.502**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V9	Pearson Correlation	.556**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141

Correlations

المحور 2

المحور 2	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	141
V10	Pearson Correlation	.630**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V11	Pearson Correlation	.690**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V12	Pearson Correlation	.759**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V13	Pearson Correlation	.388**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V14	Pearson Correlation	.253**
	Sig. (2-tailed)	.003
	N	141
V15	Pearson Correlation	.633**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V16	Pearson Correlation	.598**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V17	Pearson Correlation	.225**
	Sig. (2-tailed)	.007
	N	141
V18	Pearson Correlation	.539**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141

Correlations

المحور 3

المحور 3	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	141
V19	Pearson Correlation	.690**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V20	Pearson Correlation	.680**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V21	Pearson Correlation	.722**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V22	Pearson Correlation	.544**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V23	Pearson Correlation	.279**
	Sig. (2-tailed)	.001
	N	141
V24	Pearson Correlation	.411**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V25	Pearson Correlation	.398**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V26	Pearson Correlation	.549**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V27	Pearson Correlation	.550**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141

Correlations

المحور 4

المحور 4	Pearson Correlation	1
	Sig. (2-tailed)	
	N	141
V28	Pearson Correlation	.595**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V29	Pearson Correlation	.589**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V30	Pearson Correlation	.439**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V31	Pearson Correlation	.648**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V32	Pearson Correlation	.598**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V33	Pearson Correlation	.218**
	Sig. (2-tailed)	.010
	N	141
V34	Pearson Correlation	.632**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V35	Pearson Correlation	.713**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141
V36	Pearson Correlation	.671**
	Sig. (2-tailed)	.000
	N	141

4. التوزيع التكراري لإجابات العينة

Frequency Table

		V1			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	42	29.8	29.8	29.8
	غير موافق	80	56.7	56.7	86.5
	محايد	16	11.3	11.3	97.9
	موافق	3	2.1	2.1	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

		V2			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	88	62.4	62.4	62.4
	غير موافق	52	36.9	36.9	99.3
	موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

		V3			
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	60	42.6	42.6	42.6
	غير موافق	75	53.2	53.2	95.7
	محايد	4	2.8	2.8	98.6
	موافق	2	1.4	1.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	33	23.4	23.4	23.4
	غير موافق	80	56.7	56.7	80.1
	محايد	26	18.4	18.4	98.6
	موافق	2	1.4	1.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	موافق	112	79.4	79.4	79.4
	موافق بشدة	29	20.6	20.6	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	2.1	2.1	2.1
	محايد	8	5.7	5.7	7.8
	موافق	119	84.4	84.4	92.2
	موافق بشدة	11	7.8	7.8	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	5.0	5.0	5.0
	غير موافق	44	31.2	31.2	36.2
	محايد	74	52.5	52.5	88.7
	موافق	16	11.3	11.3	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	7	5.0	5.0	5.0
	محايد	12	8.5	8.5	13.5
	موافق	122	86.5	86.5	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	16	11.3	11.3	11.3
	غير موافق	74	52.5	52.5	63.8
	محايد	31	22.0	22.0	85.8
	موافق	20	14.2	14.2	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

Frequency Table

V10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	30	21.3	21.3	21.3
	غير موافق	94	66.7	66.7	87.9
	محايد	15	10.6	10.6	98.6
	موافق	2	1.4	1.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V11

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	39	27.7	27.7	27.7
	غير موافق	96	68.1	68.1	95.7
	محايد	5	3.5	3.5	99.3
	موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V12

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	27	19.1	19.1	19.1
	غير موافق	102	72.3	72.3	91.5
	محايد	11	7.8	7.8	99.3
	موافق	1	.7	.7	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V13

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.4	1.4	1.4
	غير موافق	15	10.6	10.6	12.1
	محايد	41	29.1	29.1	41.1
	موافق	81	57.4	57.4	98.6
	موافق بشدة	2	1.4	1.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V14

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	.7	.7	.7
محاييد	11	7.8	7.8	8.5
موافق	118	83.7	83.7	92.2
موافق بشدة	11	7.8	7.8	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V15

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	87	61.7	61.7	61.7
غير موافق	53	37.6	37.6	99.3
موافق	1	.7	.7	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V16

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	56	39.7	39.7	39.7
غير موافق	77	54.6	54.6	94.3
محاييد	6	4.3	4.3	98.6
موافق	2	1.4	1.4	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V17

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	3	2.1	2.1	2.1
محاييد	4	2.8	2.8	5.0
موافق	109	77.3	77.3	82.3
موافق بشدة	25	17.7	17.7	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V18

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	21	14.9	14.9	14.9
	غير موافق	81	57.4	57.4	72.3
	محايد	33	23.4	23.4	95.7
	موافق	6	4.3	4.3	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

Frequencies

V19

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	10	7.1	7.1	7.1
	غير موافق	74	52.5	52.5	59.6
	محايد	34	24.1	24.1	83.7
	موافق	22	15.6	15.6	99.3
	موافق بشدة	1	.7	.7	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V20

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	6.4	6.4	6.4
	غير موافق	77	54.6	54.6	61.0
	محايد	37	26.2	26.2	87.2
	موافق	16	11.3	11.3	98.6
	موافق بشدة	2	1.4	1.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V21

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	11	7.8	7.8	7.8
غير موافق	87	61.7	61.7	69.5
محايد	33	23.4	23.4	92.9
موافق	10	7.1	7.1	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V22

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	55	39.0	39.0	39.0
غير موافق	85	60.3	60.3	99.3
محايد	1	.7	.7	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V23

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.4	1.4	1.4
غير موافق	2	1.4	1.4	2.8
محايد	12	8.5	8.5	11.3
موافق	107	75.9	75.9	87.2
موافق بشدة	18	12.8	12.8	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V24

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	63	44.7	44.7	44.7
	غير موافق	75	53.2	53.2	97.9
	محايد	3	2.1	2.1	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V25

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	55	39.0	39.0	39.0
	غير موافق	85	60.3	60.3	99.3
	محايد	1	.7	.7	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V26

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	24	17.0	17.0	17.0
	غير موافق	76	53.9	53.9	70.9
	محايد	23	16.3	16.3	87.2
	موافق	18	12.8	12.8	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V27

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	13	9.2	9.2	9.2
	غير موافق	68	48.2	48.2	57.4
	محايد	22	15.6	15.6	73.0
	موافق	38	27.0	27.0	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

Frequency Table

V28

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.7	.7	.7
	محايد	1	.7	.7	1.4
	موافق	49	34.8	34.8	36.2
	موافق بشدة	90	63.8	63.8	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V29

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.4	1.4	1.4
	محايد	1	.7	.7	2.1
	موافق	61	43.3	43.3	45.4
	موافق بشدة	77	54.6	54.6	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

v30

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	10	7.1	7.1	7.1
	غير موافق	61	43.3	43.3	50.4
	محايد	46	32.6	32.6	83.0
	موافق	19	13.5	13.5	96.5
	موافق بشدة	5	3.5	3.5	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V31

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	1	.7	.7	.7
	محايد	6	4.3	4.3	5.0
	موافق	70	49.6	49.6	54.6
	موافق بشدة	64	45.4	45.4	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V32

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محايد	2	1.4	1.4	1.4
	موافق	84	59.6	59.6	61.0
	موافق بشدة	55	39.0	39.0	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V33

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	45	31.9	31.9	31.9
	غير موافق	90	63.8	63.8	95.7
	محايد	6	4.3	4.3	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V34

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.4	1.4	1.4
	محايد	7	5.0	5.0	6.4
	موافق	89	63.1	63.1	69.5
	موافق بشدة	43	30.5	30.5	100.0
	Total	141	100.0	100.0	

V35

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	.7	.7	.7
محاييد	4	2.8	2.8	3.5
موافق	78	55.3	55.3	58.9
موافق بشدة	58	41.1	41.1	100.0
Total	141	100.0	100.0	

V36

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	1	.7	.7	.7
محاييد	3	2.1	2.1	2.8
موافق	85	60.3	60.3	63.1
موافق بشدة	52	36.9	36.9	100.0
Total	141	100.0	100.0	

5. نتائج الإحصاء الوصفي

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
متوسط_المحور 1	141	1.89	4.00	2.6612	.33342
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
V1	141	1.00	4.00	1.8582	.69263
V2	141	1.00	4.00	1.3901	.53148
V3	141	1.00	4.00	1.6312	.61425
V4	141	1.00	4.00	1.9787	.69146
V5	141	4.00	5.00	4.2057	.40563
V6	141	2.00	5.00	3.9787	.47008
V7	141	1.00	4.00	2.7021	.73431
V8	141	2.00	4.00	3.8156	.50147
V9	141	1.00	4.00	2.3901	.86827
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
متوسط_المحور 2	141	1.67	4.00	2.4886	.31508
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
V10	141	1.00	4.00	1.9220	.61028
V11	141	1.00	4.00	1.7730	.53943
V12	141	1.00	4.00	1.9007	.53858
V13	141	1.00	5.00	3.4681	.76114
V14	141	2.00	5.00	3.9858	.43071
V15	141	1.00	4.00	1.3972	.53291
V16	141	1.00	4.00	1.6738	.62674
V17	141	2.00	5.00	4.1064	.53053
V18	141	1.00	4.00	2.1702	.72661
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
متوسط_المحور3	141	1.22	3.33	2.3223	.40484
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
V19	141	1.00	5.00	2.5035	.86705
V20	141	1.00	5.00	2.4681	.83284
V21	141	1.00	4.00	2.2979	.71459
V22	141	1.00	3.00	1.6170	.50227
V23	141	1.00	5.00	3.9716	.63181
V24	141	1.00	3.00	1.5745	.53764
V25	141	1.00	3.00	1.6170	.50227
V26	141	1.00	4.00	2.2482	.88766
V27	141	1.00	4.00	2.6028	.98474
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
متوسط_المحور 4	141	3.00	4.78	3.9070	.35427
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
V28	141	1.00	5.00	4.6099	.58276
V29	141	1.00	5.00	4.4965	.66143
V30	141	1.00	5.00	2.6312	.92899
V31	141	2.00	5.00	4.3972	.60803
V32	141	3.00	5.00	4.3759	.51463
V33	141	1.00	3.00	1.7234	.53594
V34	141	2.00	5.00	4.2270	.60201
V35	141	2.00	5.00	4.3688	.57831
V36	141	2.00	5.00	4.3333	.55635
Valid N (listwise)	141				

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
BIGM	141	2.33	3.83	2.8448	.21150
Valid N (listwise)	141				

6. إختبار الفرضيات T-Test

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
متوسط_المحور1	141	2.6612	.33342	.02808

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
متوسط_المحور1	-12.068	140	.000	-.33885	-.3944

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

متوسط_المحور1	-.2833
---------------	--------

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
متوسط_المحور2	141	2.4886	.31508	.02653

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
متوسط_المحور2	-19.274	140	.000	-.51143	-.5639

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

متوسط_المحور2	-.4590
---------------	--------

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
متوسط_المحور3	141	2.3223	.40484	.03409

One-Sample Test

Test Value = 3

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference Lower
متوسط_المحور3	-19.877	140	.000	-.67770	-.7451

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

متوسط_المحور3	- .6103
---------------	---------

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
متوسط_المحور4	141	3.9070	.35427	.02983

One-Sample Test

Test Value = 3

95%
Confidence
Interval of the
Difference

	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower
متوسط_المحور4	30.401	140	.000	.90701	.8480

One-Sample Test

Test Value = 3

95% Confidence Interval of the Difference

Upper

متوسط_المحور4	.9660
---------------	-------

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
BIGM	141	2.8448	.21150	.01781

One-Sample Test

Test Value = 3					
				95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	
BIGM	-8.716	140	.000	-.15524	Lower Upper -.1905 -.1200

7. إختبار الفرضيات ANOVA

ANOVA

x1					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.379	3	.460	.407	.748
Within Groups	154.887	137	1.131		
Total	156.266	140			

ANOVA

x2					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	5.891	3	1.964	1.889	.134
Groups	142.436	137	1.040		
Total	148.327	140			

ANOVA

x3					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.691	3	.230	.241	.867
Within Groups	130.821	137	.955		
Total	131.512	140			

ANOVA

x4					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.168	3	.056	.048	.986
Within Groups	158.099	137	1.154		
Total	158.267	140			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	BIGM Sig.
Between Groups	.413	3	.138	3.227	.025
Within Groups	5.849	137	.043		
Total	6.262	140			

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	BIGM Sig.
Between Groups	.413	3	.138	3.227	.025
Within Groups	5.849	137	.043		
Total	6.262	140			

Test of Homogeneity of Variances

		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
BIGM	Based on Mean	1.158	3	137	.328
	Based on Median	1.136	3	137	.337
	Based on Median and with adjusted df	1.136	3	129.498	.337
	Based on trimmed mean	1.145	3	137	.333

ANOVA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	BIGM Sig.
Between Groups	.413	3	.138	3.227	.025
Within Groups	5.849	137	.043		
Total	6.262	140			

Post Hoc Tests

Multiple Comparisons

Dependent Variable: BIGM

Scheffe

(I) الوظيفة	(J) الوظيفة	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.
إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	محاسب معتمد	.08196	.04994	.444
	محافظ حسابات	.11593*	.03907	.036
	خبير محاسب	-.01949	.12194	.999
محاسب معتمد	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-.08196	.04994	.444
	محافظ حسابات	.03397	.05240	.936
	خبير محاسب	-.10145	.12684	.887
محافظ حسابات	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-.11593*	.03907	.036
	محاسب معتمد	-.03397	.05240	.936
	خبير محاسب	-.13542	.12297	.750
خبير محاسب	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	.01949	.12194	.999
	محاسب معتمد	.10145	.12684	.887
	محافظ حسابات	.13542	.12297	.750

Multiple Comparisons

Dependent Variable: BIGM

Scheffe

95% Confidence Interval

(I) الوظيفة	(J) الوظيفة	Lower Bound	Upper Bound
إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	محاسب معتمد	-.0594	.2233
	محافظ حسابات	.0053	.2265
	خبير محاسب	-.3646	.3257
محاسب معتمد	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-.2233	.0594
	محافظ حسابات	-.1144	.1823
	خبير محاسب	-.4605	.2576
محافظ حسابات	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-.2265	-.0053
	محاسب معتمد	-.1823	.1144
	خبير محاسب	-.4835	.2126
خبير محاسب	إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	-.3257	.3646
	محاسب معتمد	-.2576	.4605
	محافظ حسابات	-.2126	.4835

*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

Homogeneous Subsets

BIGM

		Scheffe ^{a,b}
		Subset for alpha = 0.05
الوظيفة	N	1
محافظ حسابات	48	2.7812
محاسب معتمد	23	2.8152
إطار مؤسسة في ميدان المحاسبة والمالية	67	2.8972
خبير محاسب	3	2.9167
Sig.		.557

Means for groups in homogeneous subsets are
displayed.

- Uses Harmonic Mean Sample Size = 9.695.
- The group sizes are unequal. The harmonic mean of the group sizes is used. Type I error levels are not guaranteed.