الفصل الأول

نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

الجمهـورية الجزائريـة الديمقراطيـة الشعبيـة

وزارة التعليـم العالي والبحـث العلمـي

جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير **قسم علوم التسيير**

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أخي الفاضل / أختي الفاضلة تحية طيبة وبعد...

يشرفني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان كأداة لجمع البيانات المتعلقة بالجزء الميداني لدراستي استكمالا لمتطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص تدقيق محاسبي تحت عنوان (**انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية**)، تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أرائكم كأكاديميين ومهنيين في الموضوع.

لذا نرجو من سيادتكم التكرم بتعبئة الاستبانة المرفقة وإعطائها الأهمية المناسبة لما له من تأثير على نتيجة الدراسة، وان حرصكم على تقديم المعلومات الكافية والمطلوبة بدقة وموضوعية سيؤدي إلى إثراء موضوع الدراسة، وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات الدراسة أكثر دقة، مع التأكيد على سرية المعلومات التي ستقدمونها حيث أنها سوف تستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم.

ولكم كل الشكر والامتنان والتقدير.

الطالبة: عائشة شراد

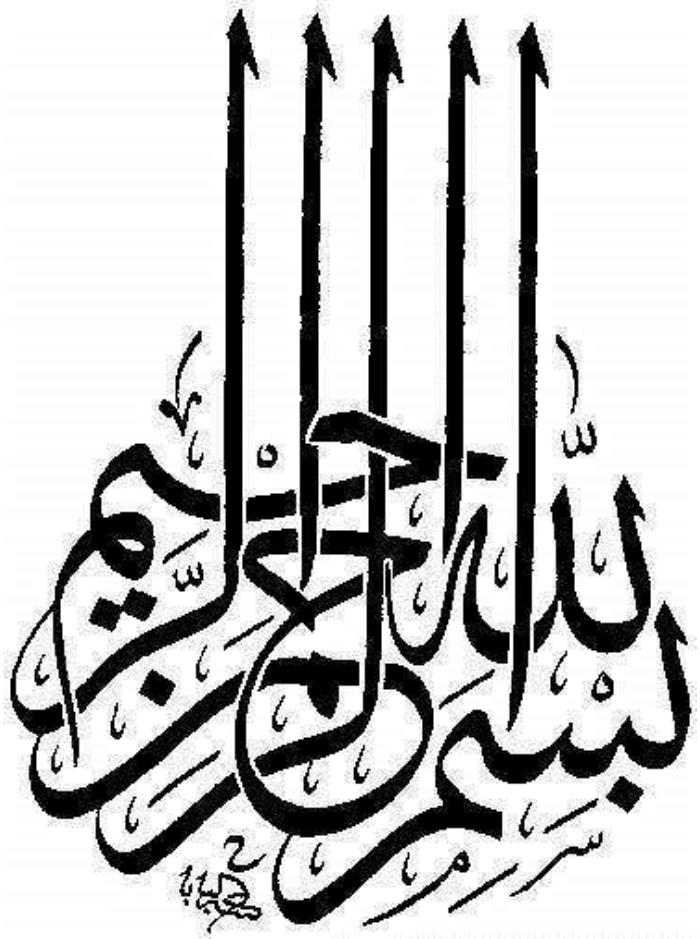
أولا: البيانات الشخصية والمهنية:

يرجى وضع العلامة **(X)** أمام الاجابة المناسبة:

1. **الجنس:** مذكر ( ) مؤنث ( )
2. **العمر:** أقل من 30 سنة ( ) من 30 الى 40 سنة ( )
   من 40 الى 50 سنة ( ) أكثر من 50 سنة ( )
3. **المستوى التعليمي:** دكتراه ( ) ماجستير ( ) ماستر ( )
   ليسانس ( ) أخرى ( )
4. **الوظيفة:** أستاذ جامعي ( ) مسير شركة ( )
   محاسب ( ) محافظ حسابات ( )
5. **الخبرة:** اقل من 5 سنوات ( ) من 5 الى 10 سنوات ( )
   من 10 الى 15 سنة ( ) أكثر من 15 سنة ( )
6. **القطاع الذي تنتمي اليه:** قطاع عام ( ) قطاع خاص ( )

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة					
01	التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي خاصة في ظل ظرف التغير العام في مستوى الأسعار.					
02	إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة.					
03	التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب لأنها تقدم متأخرة بالإضافة إلى كونها تعكس أحداث ماضية وليست حالية.					
04	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات و الأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فان نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.					
05	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات المستثمرين والدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.					
06	يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساس أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.					
07	تسمح القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية.					
08	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة (الحقيقية) توفر معلومات مالية ذات موثوقية عالية.					
	المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية					
09	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.					
10	تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية –كونها تعكس آخر تقيم عادل لبنود الميزانية العمومية وانعكاسات هذا التقييم في قائمة الدخل.					
11	يوفر قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات مالية محايدة ذات موثوقية عالية.					

12	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية ذات مصداقية وقابلة للتحقق.					
13	يوفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المالية المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.					
14	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة؛ تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.					
15	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية قابلة للمقارنة، لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من اجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.					
16	تحقق القوائم المالية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.					
المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر						
17	يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري لمستوى الوعي نفسه لمفهوم القيمة العادلة.					
18	توفر سوق جزائرية نشطة تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخلات الحكومي.					
19	ارتفاع إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يسهل من إجراءات تطبيقها.					
20	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهيأة من اجل تطبيق القيمة العادلة.					
21	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة.					
22	القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.					
24	يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.					
25	هل تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية ممكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.					



﴿وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون﴾.

سورة التوبة الآية: 104

بعد دراسة الجانب النظري والعملي لانعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وجدنا أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية و مدلوليتها إلى أجل طويل.

وحاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول **إلى أي مدى يمكن أن يساهم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية**، وكان ذلك من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها، ومن خلال ما تم عرضه في سياق البحث قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية تم اختبار صحة الفرضيات من عدمها.

و من الواضح أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية المعقولة للمؤسسة، حيث يعتبر اعتماد وتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية شيئا مهما، مما يجعل الشركات و المؤسسات بشتى أنواعها وأنشطتها أكثر فهما وقربا من السوق العالمية، ويساعدها في دخول السوق العالمية وتخفيض تكلفة نقل رؤوس الأموال عبر الحدود، وفي المقابل فإن طريقة الإبلاغ المالي الغير المفهومة والغير المقروءة عالميا، ستؤثر سلبيا على عملية تجميع الأموال والاستثمارات الخارجية بالنسبة للمؤسسات، حيث أصحاب المصالح يطلبون معلومات ذات جودة عالية تساعدهم في إجراء المقارنات والدراسات والتحليلات اللازمة من أجل اتخاذ قرار اقتصادي رشيد.

ونتيجة لذلك، فقد بدأت الهيئات المحاسبية الدولية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الموجودة الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها، حيث تم التحول إلى مفهوم القيمة العادلة (Fair Value)، الذي أصبح أساسا ومقياسا هاما للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، وظهر هذا التحول عند إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم (32) حول العرض والإفصاح للأدوات المالية، وكذلك المعيار رقم (39) حول القياس والاعتراف للأدوات المالية، والمعيار الدولي رقم (36) حول انخفاض الأصول، والمعيار الدولي رقم (40) حول الممتلكات الاستثمارية.

ومن الجدير ذكره، بأن مجلس معايير المحاسبة الدولية قد قام بإصدار معيار رقم (IFRS 7) بتاريخ 2006/8/18 والذي يتعلق بالإفصاح عن الأدوات المالية، بحيث سيتم وضع كافة الإفصاحات المطلوب عن الأدوات المالية في هذا المعيار الجديد، ثم المعيار رقم (IFRS 13)حيث بدأ سريان مفعول هذا المعيار إعتبارا من 2013/01/01 الذي يعتبر من المعايير الحديثة والذي يتناول قياس القيمة العادلة للأصول و الالتزامات والإفصاح عن قياس القيمة العادلة، وأخيرا إضافة إفصاح معين جديد عن الأدوات المالية على تلك المطلوبة أصلا بالمعيار

(32)، بحيث يبقى الجزء المتبقي من المعيار (32) يتعامل فقط مع قضايا عرض الأدوات المالية في القوائم المالية.

لذلك نجد أن القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي تساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية من خلال توفيرها لمعلومات مالية ملائمة ونوعية للعديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي المعلومات المالية، فهي تعكس تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، حيث أن كثيرا من الأدبيات المحاسبية أشارت إلى أن الموثوقية تعتبر شرطا أساسيا يجب تحقيقه في المعلومات لكي تصبح ملائمة لاتخاذ القرار.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه **"توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي 0.05=α بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية"**، وبعد اختبارها وتحليلها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.728 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05=α بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية، أي أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يحقق معلومات المالية ملاءمة.

الفرضية الثانية: والتي تنص على أنه **"توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية"**، وبعد اختبارها وتحليلها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.76 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05=α بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ودورها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة للمستخدمين.

الفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه " **توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية** "، وبعد اختبارها وتحليلها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.562 وهي أكبر من قيمة

معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية، أي أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق قابلية للفهم للمعلومات المالية، وسهولة فهمها وقراءتها وتحليليها لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءا عليها.

الفرضية الرابعة: والتي تنص على أنه " **توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية** "، وبعد اختبارها وتحليلها تم إثبات صحتها، وتبين لنا أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.579 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية، أي تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق معلومات مالية قابلية للمقارنة لتقييم أداء المؤسسة وتقييم أداء فروعها، و لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة للمستثمرين.

النتائج:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة في إطار الإجابة عن الإشكالية الرئيسية:

- صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وإلى نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر؛
- يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وكذلك معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية؛
- تهدف عملية القياس بالقيمة العادلة إلى إظهار الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن إلى الواقع؛
- أن لنموذج القيمة العادلة أثر جيد على خصائص جودة المعلومات المالية، ولكن بشرط توافر الاسواق المالية الفعالة، وتوافر القوانين و التشريعات التي تساهم في ضبط وأخلاقيات إدارة المؤسسات المطبقة لمعايير القيمة العادلة؛

- يتم تحديد القيمة العادلة للأصل في حالة السوق النشط بناء على سعر العرض الحالي الموجود في لسوق، أما في حالة السوق غير النشطة فيتم الاستعانة بأسعار أصل أخر مماثل للأصل المنخفض قيمته؛
- هناك إجماع من أغلبية مجتمع الدراسة على أن القيمة العادلة توفر معلومات مالية ملائمة إلا أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مهيأة لتطبيقها لوجود عدة مشاكل وتحديات؛
- كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهما مزايا مما أدى إلى الاعتماد عليهما في القياس المحاسبي.

التوصيات:

انطلاقا من النتائج المتوصل إليها سابقا، يمكن إبداء التوصيات التالية:

- البحث في تطوير العمل بالقيمة العادلة في ظل عدم توفر اسواق نشطة؛
- العمل على زيادة الوعي لمعدي ومراجعي الحسابات في المؤسسات فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الموجهة نحو القيمة العادلة؛
- اتخاذ التدابير اللازمة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة على الموجودات والمطلوبات؛
- توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة؛
- إعطاء أهمية أكبر للقياس المحاسبي وذلك للدور الحيوي الذي يقوم به؛
- توفير بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من مميزات كثيرة؛
- تمثل مشكلة الموثوقية أهم صعوبات تطبيق القيمة العادلة، لذلك ينبغي العمل على توفير قواعد استرشاديه واضحة ومحددة لقياس القيمة العادلة؛
- العمل على تحسين كل من خاصيتي القابلية للفهم والقابلية للمقارنة.

آفاق الدراسة:

لقد كانت الخطوط العريضة للبحث تدور حول مفاهيم وفق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وذلك أن القيمة العادلة هو مفهوم حديث جاء بعد إقرار النظام المحاسبي المالي، وأن القياس المحاسبي يعتبر جوهرة المحاسبة، هذا ويعتبر عدم وجود سوق نشط في الجزائر هو أكبر مشكل يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

كما نشير إلى أن البحث لم يحيط بكل الجوانب المتعلقة بالموضوع وذلك نظرا لتشعبه ويبقى البحث مفتوحا خاصة في المجالات التالية:

- دور نموذج القياس بالقيمة العادلة في تفعيل السوق المالية الجزائرية؛
- دور نموذج القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية؛

- أثر نموذج القيمة العادلة على جودة الإفصاح في القوائم المالية والتقارير المالية؛

الإهـــــــداء

أهدي ثمرة جهدي إلى:

الصدر الحنون الذي أويت إليه أيام خوفي إلى الشمعة التي تضيء لي سبيلي إلى من تذبل لأتفتح وتشقى لإسعادي حبيبتي وقرة عيني أمي أطال الله في عمرها.

إلى من كان عوني وسندي إلى من مد لي يده لأخرج إلى بر الأمان إلى تاج رأسي أبي العزيز.

الى الوطن الذي جاء على شكل انسان الى من دعمني في هذه الحياة وأعز ما أملك أخويا العزيزين: حمزة وزوجه بسمة ... و الحنون زكريا.

إلى من شاركوني حليب الأمومة وقاسموني الفرح والحزن وسقف البيت إلى من يعجز اللسان عن وصف ما أملكه من حب وحنان أخواتي: فتيحة وزوجها علي، منى وزوجها عبد الرحمان.

الى من تشبه البحر وفي هواها حتما أهوى الغرق وحبيبة قلبي:...نور الإيمان.

دون أن أنسى فرحة العائلة والتي تدخل الفرحة إلى قلبي والتي أنارت البيت والتي ملامحهم لا يمكن وصفها لا بألف رواية ولا ألف قصيدة أحفاد العائلة: أسيل الجنان.....حذيفة

إلى خالي وخلاتي إلى أعمامي

إلى كل أفراد عائلتي دون أن أنسى جدي وجدتي أطال الله في عمرهما وحفظهما.

إلى صفاء الحب ونقاء الود ...الى زهرات قلبي...الى من جمعتني بهم أحلى أيام الجامعة: وفاء، نعيمة، كنزة، رقية

إلى من اتخذوا من الغياب موطنا لهم وأغتال يراعي أسماؤهم قبل أن أخط حروفهم لكم مني ورود الدنيا وعبق اللقاء، اهدي هذا الجهد المتواضع على كل من ساهم وساعدني وكل من اعرفه

سائلة المولى عز وجل أن يوفقني لما يحب ويرضى

لكم جميعا اهدي تعبي وجهدي هذا....

عائشة شراد

الشكـــــر والتقـــــدير

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فله الحمد وله الشكر أولا ودائما

ثم الشكر الجزيل الى الوالدين الكريمين على دعمهم لي خلال مشواري الدراسي وفي

فترة إعدادي لهذه المذكرة

كما أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والعرفان إلى "الدكتور محمد الهادي ضيف الله" الذي ساندني على إنجاز هذه المذكرة حيث لم يبخل عن تقديمه نصائحه وإرشاداته القيمة التي من خلالها تم انجاز هذا العمل واتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد في العمل

كما اتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة" زبيدي بشير" و "كدودة عادل" على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وصرف من وقتهم الثمين لأجل قراءتها.

والى كل من علمني حرفا فصرت على ما أنا عليه.

إلى كل من وقف معي ولو بدعاء.

الملخـــص

تهدف هذه الدراسة الى تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وذلك بالتعرض الى اهم مفاهيم القيمة العادلة وما توفره من طرق جديدة وملائمة للقياس المحاسبي، الذي يعتبر من الوظائف الاساسية للمحاسبة.

ولقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يحقق خصائص نوعية للمعلومات المالية لتتمتع بالملاءمة و الموثوقية، وذلك لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

وهذا ومن خلال تحليلنا لنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات راينا أن جميع إجابات أفراد العينة تؤكد أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يوفر لنا معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.

الكلمات المفتاحية:

القيمة العادلة، محاسبة القيمة العادلة، القياس المحاسبي، القوائم المالية، جودة المعلومات المالية.

Abstract

The role of this research is application exemple fair value la base accounting measurement this is about deal with the words of accounting measurement and his new ways of fair value this is for the the importance of accounting.

This research discovers that the application exemple fair value la base accounting measurement is assuming the several finance information of relevance, reliability because of decideng some economic decision.

This is of course in fron of an alysing the results of questionair and we decided to test, we notice that the answers of suggested people make sure that application exemple fair value la base accounting measurement like ameans of mesure accounte is give us information to give decision.

Key words:

Fair value, fair value accounting, accounting measure, financil statemen,. The quality of Financial information,

تمهيد الفصل

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من بدائل القياس فرغم اتفاق على أهمية القياس بالقيمة العادلة وأنها تمثل البديل الأنسب لمبدأ التكلفة التاريخية، وأنها أساس المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية، ومن بين المواضيع التي عملت معايير المحاسبة الدولية على معالجتها تعدد بدائل القياس المحاسبي باعتبار القياس أحد الوظائف الأساسية للمحاسبة.

وقد أعطت القيمة العادلة خصائص نوعية للمعلومات المالية تتمتع بالملائمة والموثوقية ويمكن الاعتماد عليها فقط في حال عدم وجود فروق لدى التحقق من تقديرات قياس القيمة العادلة، وهذا لا يتحقق في ظل عدم وجود سوق نشطة.

لذلك سنتناول في هذا الفصل على ماهية القيمة العادلة والوقوف على أهم النقاط المتعلقة بمحاسبة القيمة العادلة وأسباب التحول للقياس وعن تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وكذلك عن توضيح أهم أسس القياس المحاسبي المستخدمة ومختلف المعايير التي تحكم عملية القياس، وأخيرا خصص الآخر عن أثر نموذج القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية. والمدرجة في مباحث كالآتي:

المبحث الأول: ماهية القيمة العادلة

المبحث الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

المبحث الثالث: أثر نموذج القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية

المبحث الأول: ماهية القيمة العادلة

تعد القيمة العادلة من بين بدائل القياس المحاسبي التي تغطي الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية وسوف نعرض في هذا المبحث بالتحليل والمناقشة لمفهوم القيمة العادلة وكيفية تحديدها ومبررات التحول إلى القيمة العادلة وكذلك إلى تعريفات عن القياس المحاسبي.

المطلب الأول: محاسبة القيمة العادلة

تعتبر القيمة العادلة أكثر فائدة من بدائل القياس التقليدية في قياس بعض عناصر الأصول والالتزامات خصوصا تلك المتعلقة بقياس الأدوات المالية، فقد شجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على التوسع في استخدام القيمة العادلة لتشمل عدة مواضيع، وفيما يلي مفاهيم عن القيمة العادلة.

الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة وكيفية تحديدها

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

أولا: نشأة وتطور مفهوم القيمة العادلة

نشأ هذا المفهوم نتيجة الدائر حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين وكيفية إدخال تغيرات الأسعار في الحسابات، حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المطروحة ولاسيما بعض أشكال القيمة الحالية، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية إلى استخدام القيمة السوقية الحالية(القيمة العادلة)، وترسخ هذا المفهوم أول العقدين الأخيرين من القرن الماضي، وقد تبناه مجلس معايير المحاسبة الأمريكية، واصدر العديد من المعايير حول اعتماده المعيارين (115و133).

كما تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في ورقة المناقشة التي وضعها عن محاسبة الأصول والالتزامات المالية في سنة1997 وبعدها اصدر معيارين عن القيمة العادلة للأدوات المالية وهما (32) و (39)واتفق المجلسان - في إطار جهودهما لتوحيد معايير المحاسبة - على إصدار معيار نهائي للإفصاح عن الأدوات المالية بالقيمة العادلة، فاصدر مجلس

معايير المحاسبة الدولية المعيار رقم (7) الأدوات المالية، الإفصاح، أما مجلس معايير المحاسبة المالية فأصدر المعيار رقم (157) الذي أسس لتعريف مشترك للقيمة العادلة، ثم اصدر المعيار رقم (159) الذي وسع قدرة الشركات على اختيار القيمة العادلة كما لو أنها أساس لقياس أصول والالتزامات مالية محددة[1].

ثانيا: تعريف القيمة العادلة

لقد تعددت التعاريف التي أعطيت لمفهوم القيمة العادلة من أهمها:

1. هي السعر الذي سيتم الحصول عليه مقابل بيع أصل أو التزام ما في سوق نشط[2].
2. لقد عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية **IASB** القيمة العادلة بأكثر من تعريف أبرزها وأهمها بأن القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن مبادلة الأصل أو سداد الالتزام بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادلية حقيقية[3].
3. وتم استبدال مؤخرا في المعيار**IAS13** بعنوان قياس القيمة العادلة، قدم هذا المعيار تعريفا جديدا للقيمة العادلة ويحل محل المعايير الفردية في متطلبات قياسها عند معالجة عناصر القوائم المالية، كما يعتبر هذا المعيار كإطار تصوري للتقييم بالقيمة العادلة ويعرف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر القيمة العادلة على أنها: السعر الذي سيتم استلامه لقاء بيع أصل، أو دفعه لقاء تحويل التزام في عملية منظمة بين متعاملي السوق في وقت القياس[4].
4. ويرى أخرون أن مفهوم القيمة العادلة يقسم إلى قسمين وهي:

1.4.قيم تستند إلى السوق

- القيمة السوقية: أي الأسعار المعلنة في سوق نشط.
- القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة.

[1] بركة محمد وآخرون، **محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية**، مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص:361.

[2] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الجزء الثالث الادوات المالية**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006، ص:147.

[3] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الاردن، اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2008، ص:63.

[4] محمد ابو نصار جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2014، ص: 822-823.

2.4. قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق وهي

القيمة من الاستعمال، القيمة القابلة للاسترداد، القيمة الاستبدالية، قيمة المنشأة المستمرة، قيمة التصفية[1].

ثالثا: كيفية تحديد القيمة العادلة

يتم الحصول على القيمة العادلة من المصادر التالية:

1. الأسعار الموجودة في سوق نشط هي أفضل دليل على القيمة العادلة[2]، وتعتبر القيمة العادلة مأخوذة من سوق نشط إذا كانت الأسعار المعلنة متاحة بسهولة وبشكل منتظم من خلال سوق الأوراق المالية (البورصة) أو تاجر أو وسيط.
2. إذا كانت الأداة المالية غير متداولة في السوق المالي عند إعداد القوائم المالية، يتم اعتبار السعر الذي تم في أخر عملية قبل تاريخ إعداد القوائم المالية هي القيمة العادلة إذا لم يحصل أي تغيير مهم في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ أخر عملية حتى تاريخ القوائم المالية ويمكن تعديل القيمة العادلة بالتغيرات في الظروف الاقتصادية إذا أمكن ذلك.
3. الأصول والالتزامات المالية التي ليس لها قيمة عادلة في سوق نشط، يتم تحديد القيمة العادلة من خلال إحدى وسائل التقييم[3].

الفرع الثاني: نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية

لقد تم استخدام القيمة العادلة من خلال العديد من المعايير نلخصها في الجدول التالي:

[1] نعيم سابا، محاضرة حول: **القيمة العادلة والابلاغ المالي**، رحاب المركز الثقافي العربي، دمشق، 2007/07/2، ص: 4.

[2] هوام جمعة، حديدي آدم، **اثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة المصارف الاسلامية**، المؤتمر العلمي التاسع للاقتصاد والتمويل الاسلامي، تركيا، 2013/8/11، ص: 14.

[3] محمد ابو نصار جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، عمان، الطبعة 2، 2009، ص: 670.

الجدول رقم (1-1): يبين نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية

المعيار الدولي	نطاق استخدام القيمة العادلة
IAS 16: الأصول الثابتة	يترك المعيار الحرية للمؤسسة في الاختيار بين البديلين: التكلفة المهتلكه والقيمة العادلة، وحسب البديل الثاني تظهر الاصول بقيمتها العادلة ناقص مجمع الاهتلاك اللاحق ناقص خسائر انخفاض القيمة.
IAS17: عقود الايجار	الاعتراف المبدئي يكون بالقيمة العادلة لعقود الايجار لدى المستأجر و التي تساوي القيمة العادلة لملكية المؤجر.
IAS 18 :الاعتراف بالإيراد	يجب قياس الايراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض، والفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الاسمي للمقابل يعترف به بشكل منفصل.
IAS20: المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية	يجب الاعتراف بالمنح الحكومية الشاملة المنح غير النقدية بالقيمة العادلة فقط.
IAS21: أثار التغيرات في اسعار الصرف العملات الأجنبية.	يتم التقرير عن العملات بعملة أجنبية عند الاعتراف المبدئي بعملة التعامل بتطبيق على مبالغ العملة الاجنبية بسعر الصرف الفوري.
IAS28:المحاسبة عن الشركات في الاستثمارات الزميلة.	يجب عن المؤسسة تقديم افصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة والتي قد تم الإعلان عن عمليات التسعير.
IAS38: الأصول غير ملموسة	تظهر بتكلفتها عند الاعتراف المبدئي، اما القياس الاحق فيمكن أن يتم باستخدام القيمة العادلة فقط اذا امكن الرجوع الى سوق نشط.
IAS39: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	تقاس كل الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة بقيمة العادلة وكذلك الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة شاملة جميع المشتقات المالية وكذا الأصول المالية المتاحة للبيع.
IAS41: الزراعة	تظهر الاصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي، وعند كل قياس لاحق بقيمتها العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.

المصدر: سعاد بوروسية، اثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2010، ص:91.

الفرع الثالث: استعمالات القيمة العادلة

تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية[1]:

- الأدوات المالية؛
- الاستثمارات العقارية؛
- الموجودات الزراعية (محاصيل وموجودات بيولوجية)؛
- المطلوبات التأمينية (التزامات عقود التامين).

[1] نعيم سابا، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

أولا: الأدوات المالية: تقيد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة، لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشؤها فإن المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي[1]:

1. القروض والديون غير المحتفظ بها للمتاجرة تقاس بالتكلفة؛

2. الاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وهي عادة ما تكون سندات مالية ذات دفعات و استحقاقات ثابته ويكون لدى المؤسسة القدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق وتظهر بالتكلفة؛

3. موجودات مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل وتشتمل الموجودات المحتفظ بها للإتجار أي بغرض أخذ أرباح خلال فترة قصيرة، وأي موجودات مالية أخرى محددة بالقيمة العادلة؛

4. موجودات مالية متوفرة للبيع وهي تلك التي لا تقع ضمن التصفيات من (2) و(3) أعلاه وتقاس بالقيمة العادلة.

وفي عام 2005 تو تقييد استعمال الموجودات المحددة بالقيمة العادلة لغرضين اثنين هما[2]:

- لإلغاء عدم مقابلة محاسبية أو اقتصادية في الميزانية العامة؛
- معالجة بندين يدران بشكل مشترك.

علما بأن الموجودات المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليها تظهر بالتكلفة، أما المطلوبات المالية فيتم قياسها بموجب قيمتها الأصلية المسجلة أي المدفوعات من أصل المبلغ المطلوب وأي اطفاءات عليها وتظهر المطلوبات المالية التالية بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة إلى بيان الدخل وهي:

- التزامات مشتقات مالية؛
- مطلوبات مالية لأغراض الإتجار.

يتم تقدير القيمة العادلة بموجب أسعار المأخوذة في سوق نشطة وهو أفضل شاهد والتقدير المناسب والملائم على القيمة العادلة [3]وفي حالة عدم توفر أسعار سوقية يتم استخدام أسلوب تقدير يعتمد بشكل رئيسي على أسعار السوق أو على قيمة التدفقات النقدية المستقبلية أو نماذج التسعير.

ثانيا: الاستثمارات العقارية: يتم إظهارها بالقيمة العادلة ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة إلى بيان الدخل، (علما أنه يسمح بإظهارها بالتكلفة بعد الاستهلاك مع الإفصاح عن قيمتها العادلة بتاريخ البيانات المالية[4].) القيمة العادلة

[1] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 296 -298.

[2] بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية–القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012، ص: 63.

[3] طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، جامعة عين الشمس، الجزء الثالث المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، 2002، ص: 64.

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

للاستثمار العقاري هي غالبا قيمته السوقية، يجب أن تعكس القيمة العادلة حالة السوق الفعلية والظروف كما هي في تاريخ الميزانية، وليس كما في تاريخ ماضي أو مستقبلي[1].

ثالثا: المحاصيل الزراعية والموجودات البيولوجية: تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

رابعا: التزامات عقود التأمين: يتم إجراء فحص لمدى كافية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة وأخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل[2].

المطلب الثاني: أساليب و أسباب التحول للقياس بالقيمة العادلة

لم تعد القيم التي تظهر في القوائم المالية والمبنية أساسا على مبدأ التكلفة التاريخية تقدم الخدمات المطلوبة منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة، ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين و الاقتصاديين.

الفرع الأول: أساليب قياس القيمة العادلة

يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي[3]:

- يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة للبنود مثل: الذمم المدينة و الدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير.
- قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:
- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية؛

[1] شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، الجزء 2، 2009، ص:158.

[2] حاج قويدر قورين، **أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)**، مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص: 348.

[3] رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2 ، جامعة الاسكندرية، 2009، ص: 24.

- التدفقات النقدية المخصوصة.

وقد حددت ثلاث أساليب وطرق للتقييم تشمل على[1]:

مدخل السوق: يقوم على ملاحظة أسعار ومعلومات أخرى منبثقة من العمليات الحقيقية عن السوق لأصول مماثلة أو مطابقة وتكون الأفضل إذا كانت سوق نشط.

مدخل الدخل: يستخدم عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى قيمة حالية مفردة.

مدخل التكلفة: عبارة عن مبلغ الضروري لتعويض قدرة الإنتاج أو الخدمة لأصل، حيث تؤخذ التكلفة لشراء أصل بديل لاستخدام مقارن معدلة بالتدهور، الاهتلاك، التدني المحاسبي[2].

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي يتم من خلاله عملية بيع أصل أو نقل التزام بين متعاملين في السوق في تاريخ إجراء قياس القيمة العادلة في ظل ظروف السوق الحالية، وقياس القيمة العادلة يتطلب من المنشأة تحديد الأمور التالية:

- الأصل أو الالتزام المعني الذي هو موضوع القياس(وبشكل يكون متفق مع وحدة المحاسبة عليه)؛
- بالنسبة للأصول غير المالية، فإن افتراض التقييم يجب أن يكون ملائما لعملية القياس؛
- استخدام السوق الرئيسي أو الأفضل للأصل المعني؛
- استخدام وسيلة التقييم المناسبة لقياس القيمة العادلة الأخذ بعين الاعتبار مدى توافر البيانات الملائمة لتطوير مدخل التقييم المناسب والذي يراعي الاعتماد على ما يستخدمه المتعاملين في السوق[3].

[1] طارق عبد العال حماد، **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الاولى، 2010، ص: 823.

[2] شعيب شنوف أسماء زاوي، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية**، مداخلة ضمن: الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009، ص:13.

[3] محمد ابو نصار جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 826-827.

الفرع الثاني: أسباب التحول للقياس بالقيمة العادلة

أصبح الاقتصاد وثيق الصلة بالمحاسبة فلا يمكن تصور دراسة عن العرض أو الطلب أو مدى الاستثمار أو حجم الإنفاق أو الدخل القومي دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية ومكتملة من حيث النوعية والكمية، ومقدمة في أوقاتها المناسبة.

ومن أبرز المبررات والأسباب للتحول نحو القيمة العادلة ما يلي[1]:

- أهم سبب للتحول إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة؛
- ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملاءمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد؛
- يرغب المستثمرون والمقرضون في أهمية أكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من أجل اتخاذ قرارات سليمة[2].
- مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛
- تساعد في تحسين عملية التحليل المالي بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي للمؤسسة الاقتصادية؛
- تعمل على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛
- تتوفر على أولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية؛

كل هذه البدائل وغيرها من بدائل القياس الأخرى الجديدة التي أتت بها المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من أجل تحديث وتطوير عملية القياس المحاسبي.

الفرع الثالث: تعريف وأهمية القياس المحاسبي

تعتبر وظيفة القياس من الوظائف الأساسية رغم أنه بقي فترة من الزمن مهملا في المحاسبة إلا أن المحاسبون بدئوا بالتصدي لمشكلات القياس المحاسبي ومن هنا يمكن استخلاص بعض المفاهيم للقياس المحاسبي.

أولا: القياس المحاسبي: هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي[3].

---

[1] حده فروحات، أسامة عمامرة، **القيمة العادلة كأساس ومنهج للقياس المحاسبي عرض تحليلي لتجربة دولة الصين**، مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات و الحكومات ،مرجع سبق ذكره، ص: 331.

[2] بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص: 41.

[3] سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009، ص :181.

1. **كما عرف القياس:** يعني تخصيص قيم رقمية لحدث أو عنصر معين مرتبط بمنشأة على أن يشمل القياس على عمليات التعريف والتبويب لهذا الحدث[1].
2. **وعرف:** بأنه منح قيم نقدية للعناصر التي يتم الاعتراف بها والتقرير عنها في القوائم النقدية[2].
3. **القياس المحاسبي:** هو عملية تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات[3].
4. أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبي فهو ذلك الصادر عن تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (A.A.A.)كما ورد في نصه: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة، الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناءا لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة[4].

ثانيا: أهمية القياس المحاسبي

- يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جيدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيمة العادلة؛
- معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية؛
- أما تأثير استخدام تقديرات القمة العادلة في خصائص المعلومات المحاسبية، فإن القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقية و يتضح ذلك في جدول المقارنة التالي[5]:

جدول رقم (1-2): يبين مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المنشأة فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة باستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية عن القيم و قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إلى مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.

المصدر: صالح حواس، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

[1] رولا كاسر لايقة، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، رسالة ماجستير، سوريا، 2007، ص: 41.

[2] خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، مرجع سبق ذكره، ص: 62.

[3] احمد محمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000، ص: 13.

[4] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص: 100.

[5] صالح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتراه، جامعة الجزائر، 2008، ص: 113.

المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير والأسس التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية.

الفرع الأول: أسس القياس المحاسبي

تعد القوائم المالية الأساسية ذات فائدة بقدر ما تكون قيمها المعطاة لمختلف بنودها تتصف بالموثوقية والملاءمة، وتمثل الواقع بصدق، وبالتالي فإن أسس القياس المحاسبي لها علاقة وطيدة بمفهوم القيمة المراد تحقيقه.

أولا: دور مفهوم القيمة في القياس المحاسبي

يعتمد العرض المحاسبي للمؤسسة على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والتي تشكل نموذج محاسبي يستمد فعاليته من الجمع، التقييم، التلخيص والمتابعة عبر الوقت للمعلومات المتعلقة بالمعاملات التي تؤثر على ثروة المؤسسة، والذي يسمح بتحديد النتيجة وحقوق الملكية وفقا لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية، ويرتكز هذا النموذج على مفهوم القيمة conception de la valeur، وفي العلوم الاقتصادية مفهوم القيمة يمكن إرجاعه إما إلى التكلفة أو قيمة المبادلة أو المنفعة.

وقد عرف الاقتصادي Smith القيمة كالتالي لكلمة القيمة مفهومين، في بعض الأحيان تعني منفعة الأصل، وفي بعض الأحيان تعني القيمة الاستبدالية للأصل، أما الاقتصادي Marx فقد أيد الاتجاه القائل بأن المنفعة هي أساس تحديد القيمة.

و بناءا على المفاهيم الاقتصادية للقيمة يمكن التميز بين ثلاثة نماذج أساسية للقياس المحاسبي وهي[1]:

1. النموذج القائم على قيمة الدخول (curent entry values)، والذي يتمثل إما في ثمن الاقتناء أو التكلفة الاستبدالية؛
2. النموذج القائم على قيمة الخروج (curent exit values)، أي الثمن الذي يمكن الحصول عليه عند التخلص من الأصل؛
3. نموذج القيمة قيد الاستعمال (value-in-use)، القائم على القيمة الإضافية للمؤسسة التي يمكن أن تساهم بها أصولها.

[1] فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009، ص ص: 100-101.

وبما أن القياس المحاسبي يرتكز على عملية تحديد ووضع القيمة، فإن عملية تقييم بنود القوائم المالية تتم بالاختيار على مستويين:

- مستوى وحدة القياس النقدي لقياس خاصية القيمة، حيث توجد هناك وحدتان للقياس هما:

وحدة القياس النقدي الإسمية: التي تقوم على افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، وهو افتراض مقبول في نموذج التكلفة التاريخية.

وحدة قياس القوة الشرائية العامة: حيث تعتمد الأرقام القياسية لتحديد تغيرات المستوى العام لأسعار السلع والخدمات، وهو افتراض تعتمده محاسبة التضخم.

- مستوى أسس قياس قيمة بنود القوائم المالية، حيث هناك أربع أسس لقياس القيمة وهي:
- أساس التكلفة التاريخية؛
- أساس سعر الدخول الجاري، أي خاصية تكلفة الاستبدال؛
- أساس سعر الخروج الجاري، أي خاصية صافي القيمة البيعية أساس القيمة الحالية.

أسس القياس المحاسبي المعتمدة من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC:

يتضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة معايير المحاسبة الدولية أسس قياس مختلفة، بدرجات مختلفة وبتوليفات مختلفة في القوائم المالية[1]، كما هو موضح في الجدول التالي:

[1] فريد زعرات، مرجع سبق ذكره، ص: 101.

جدول رقم (1-3): يبين أسس قياس الأصول والالتزامات حسب لجنة IASC

أسس القياس	الأصول	الالتزامات
التكلفة التاريخية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها المدفوعة، أو بالقيمة العادلة لما دفع مقابلها في تاريخ اقتنائها.	تسجيل الالتزامات بقيمة المتحصلات المستلمة في مقابل التعهد، أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقدية أو ما يعادلها المتوقع سدادها للوفاء بالالتزام في دورة النشاط العادية.
التكلفة الجارية	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي كان سيتم دفعها إذا تم اقتناء أصل مشابه أو معادل حاليا.	تسجل الالتزامات بالقيمة غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها التي تكون مطلوبة لتسوية التعهد حاليا.
القيمة القابلة للتحقق	تسجل الأصول بقيمة النقدية أو ما يعادلها التي يمكن حاليا الحصول عليها عن طريق بيع الأصل في ظل التخلص منه بشكل منظم.	تسجل الالتزامات بقيمة تسويتها، بمعنى القيم غير المخصومة للنقدية أو ما يعادلها المتوقع دفعها للوفاء بالالتزامات في دورة النشاط العادية.
القيمة الحالية	تسجل الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة المتوقع أن تتولد من الأصل في دورة النشاط العادية.	تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية الخارجة المتوقع أن تكون مطلوبة لتسوية الالتزامات في دورة النشاط العادية.

المصدر: قويدري بوحفص، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014، ص: 9.

وأورد في الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية للجنة IASC أن أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر شيوعا في الاستخدام من جانب المؤسسات لغرض إعداد البيانات المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى، فمثلا يظهر المخزون عادة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، كما يمكن إظهار الاستثمارات في الأوراق المالية بالقيمة السوقية، وتقيم الالتزامات المرتبطة بخطط تقاعد المستخدمين بقيمتها الحالية، يضاف إلى ذلك أن بعض المؤسسات تقوم باستخدام التكلفة الجارية استجابة لعدم قدرة نموذج التكلفة التاريخية على التعامل مع أثار تغير أسعار الأصول غير المالية، نلاحظ من أسس القياس السابقة أنها لم تتضمن القيمة العادلة بالرغم من التوسع في استخدامها في معايير التقارير المالية الدولية، وذلك لأن مفهوم القيمة العادلة قد يعني أحد أسس القياس السابقة، وهي قيمة اجتهادية يتم تحديدها وفقا لما يعتقد أنه يمثل بعدالة قياسا لقيمة بند معين[1].

[1] بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

الفرع الثاني: معايير القياس المحاسبي

تمثل معايير حلقة الربط بين ميكانيكية القياس وما يقوم عليه من أسس وما يؤدي من نتائج والأهداف المرغوب تحقيقها من القياس، وتعتبر المعايير التي قدمتها الجمعية الأمريكية للمحاسبة من أفضل ما يوجد في الفكر المحاسبي وتتمثل هذه المقاييس في الآتي:

أولا: الصلاحية للغرض المستهدف منها: يقتضي هذا المعيار أن تكون البيانات والمعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المحاسبية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي – تطبيقا لهذا المعيار– افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي[1].

ثانيا: القابلية للتحقق منها: يعني التحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه، يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة، التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من خصائص التي تجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، بحيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي بالنسبة لمستخدمي المعلومات المالية، أي بصرف النظر عن شخصية الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات[2].

ثالثا: الالتزام بالموضوعية: تعني الموضوعية في التطبيق والممارسة المحاسبية الابتعاد عن الحكم الشخصي بقدر الإمكان، والاستناد على مصادر حقيقية للبيانات والمعلومات المحاسبية، والموضوعية بهذا المفهوم هي توأم التحقق ووجهه الأخر، ويطلق عليها في كثير من الأحيان قاعدة وجود الدليل الموضوعي، ويعني مدلول الموضوعية من وجهة نظر الجمعية أن لا تكون المعلومات المالية منحازة لصالح مجموعة من المستفيدين على حساب المجموعات الأخرى،

[1] عطية عبد الحي مرعي، **اساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الاولى، الجزء الاول، 2009، ص: 47.

[2] محمد الهادي ضيف الله، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 7، العدد 1، جامعة حمة الاخضر، الوادي،2014، ص: 202.

الأمر الذي يتعين أن تكون هذه المعلومات واقعية، ويمكن التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة من خلال ما يلي[1]:

1. عن طريق قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدمه أحد المحاسبين، فإن وصلوا إلى النتائج نفسها فهذا يدل على حياد المحاسب وعدم تدخله في النتائج؛
2. اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية للحقائق الاقتصادية.

وهناك من يطلق على هذه الموضوعية بالموضوعية العلمية، التي تتطلب إلى جانب حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج، أن تكون النتائج التي يقدمها القياس المحاسبي تمثل حقائق اقتصادية يمكن الدفاع عنها.

رابعا: القابلية للقياس الكمي: عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي أو لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوتها الشرائية على مدار الزمن[2]، وكذلك القياس الكمي تعيين إعداد للأشياء المرغوب قياسها بحيث يمكن معرفة العلاقة بين الأشياء عن طريق المعرفة المسبقة للعلاقة بين الاعداد[3].

[1] تجاني بالراقي، **دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح الاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، رسالة دكتراه غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006، ص:96.

[2] محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص:203.

[3] عبد الحي مرعي محمد سمير الصيان، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، لبنان، دار النهضة العربية، 1988، ص: 86.

المبحث الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

أدى ظهور مفهوم القيمة العادلة إلى فتح نقاش في الوسط المحاسبي والمالي حول المزايا وعيوب القيمة العادلة، رغم ظهورها في البداية لمعالجة نقائص التكلفة التاريخية التي تفتقد لخواص الملائمة والقابلية للمقارنة وإمكانية الاعتماد عليها، إلا أن نموذج القيمة العادلة مثله مثل بقية المقاييس المحاسبية اتسم ببعض من العيوب والمزايا، سوف نذكرها.

المطلب الأول: تقييم نموذج القيمة العادلة

جاء استخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أفضل لتلافي أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية وبهدف تحقيق مزايا لمخرجات البيانات.

الفرع الأول: مزايا القيمة العادلة

تتسم القيمة العادلة ببعض من مزايا أهمها ما يلي:

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادية وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية[1].
- إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة، ستعكس المنفعة الاقتصادية لها بشكل منقطع النظير، وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الاستثمارات في هذه الأصول والقدرة على متابعة أداءها لاحقا؛
- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر على الدخل الاقتصادي؛
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة و الربح الاقتصادي للمنشأة؛
- تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- يوفر رؤية أكثر دقة للوضع الفعلي للأسواق المالية، إضافة إلى أن بيانات القيمة العادلة تسمح لنا بتوفير جميع المعلومات المتكاملة وفي أي وقت معين[2].
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛

[1] حازم الخطيب ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي وأثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004، ص:25.

[2] JOSÉ VINALS. **Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France**. Revue de la stabilité financière Octobre 2008 p: 3.

- تعدد طرق أو اساليب أو نماذج تقدير القيم العادلة للأصول أو الالتزامات المالية الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة خاصة في ظل عدم وجود سوق نشط حيث يتطلب الأمر وضع تقديرات القيم العادلة[1].
- جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه[2].
- إذا تم تقييم الموجودات والمطلوبات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي لأنه تم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤيه أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية.

الفرع الثاني: عيوب القيمة العادلة

على الرغم من المزايا السابق ذكرها لاستخدام القيمة العادلة، إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجا متكاملا للاعتراف والقياس ومن ثم لازلت القيمة العادلة تواجه انتقادات ومن أهم هذه الانتقادات:

- تكون القيمة العادلة غير قائمة على أساس أسعار السوق الفعلية مكلفة في تحديدها والتحقق منها؛
- يحدث في الواقع ان يتم تحديد القيم العادلة خلال قيمة الاستخدام وقيم المدخلات؛
- ادخال تكاليف الصفقات ضمن قيم المخرجات عند تحديد القيمة العادلة؛
- وجود مشكلات وصعوبات عديدة عند تقدير القيم العادلة للأصول غير المالية[3].
- عدم اتساق أساس القيمة العادلة مع كثير المبادئ والأسس المحاسبية؛
- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا ما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية لمصداقيتها، وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
- تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- إن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية وتخرج عن مفاهيم المحاسبية التقليدية؛

[1] احمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، **المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة**، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، الأردن، 2007، ص: 9.

[2] كرار سليم عبد الزهرة، واخرون، **قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية**، جامعة الكوفة، بغداد، ص: 195.

[3] منى كامل، صفاء احمد العاني، **دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، بغداد، 16-17 أفريل 2014، ص: 9.

- تكمن المشكلة الاساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها.

المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي

تقسم نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة إلى خمسة نماذج وستناول في هذا المطلب إلى مفهوم ومزايا وعيوب كل نموذج من هذه النماذج:

أولا: نموذج التكلفة التاريخية؛

ثانيا: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة؛

ثالثا: نموذج التكلفة الجارية؛

رابعا: نموذج القيمة السوقية العادلة؛

خامسا: نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالة للتدفقات المستقبلية).

الفرع الأول: نموذج التكلفة التاريخية والتكلفة التاريخية المعدلة

فيما يلي عرض لكل من نموذج التكلفة التاريخية و التكلفة التاريخية المعدلة:

أولا: نموذج التكلفة التاريخية: يتم تقييم الأصول والالتزامات بالتكلفة الفعلية التي تتحملها المنشأة في الحصول على الموارد الإنتاجية وتهيئتا في الاستعمال[1]، وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي أساس القياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل لأنها تكون مؤيده بالمستندات، وبالتالي لا تكون عرضة لاختلافات في التقدير، ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها[2]، ان التكلفة المدفوعة تمثل التكلفة المتحققة والعبء الفعلي الذي يتحمله المشروع، أما التكاليف الأخرى كالتكلفة السوقية والتي يطلق عليها أيضا تكلفة الفرصة البديلة وكذلك التكلفة الجارية[3].

[1] أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة 2، 2010، ص: 19.

[2] طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة المحاسبة عن القيمة العادلة**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 19.

[3] هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الاردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الجزء 2، 2006، ص: 34.

1. مزايا تطبيق التكلفة التاريخية

تتمثل مزايا تطبيق التكلفة التاريخية فيما يلي[1]:

- يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة، من أجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة، ولا تهدف المحاسبة ضمن نموذج التكلفة التاريخية إلا لترجمة رأس المال النقدي للمؤسسة ولا تهتم أبدا برأس المال الاقتصادي، حيث يعتبر رأس المال النقدي الضمان الوحيد للدائنين الماليين للمؤسسة؛
- التكلفة التاريخية ملائمة لصنع القرارات الاقتصادية[2].
- التكلفة التاريخية مبنية على صفقة فعلية وليس مجرد صفقة محتملة او متوقعة؛
- فحسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة؛
- التكلفة التاريخية أداة للإدارة لإجراء المقارنات بين الخطط والنتائج الفعلية وتحليل الانحرافات سواء إيجابا أو سلبا مما يساعد علي ضمان تحقيق أهداف وخطط المشروع وضمان كفاءة التشغيل؛
- وللتكلفة التاريخية ميزة نسبية بالمقارنة على اسس التقييم الاخرى وهي الثقة وهذه الميزة تظهر إذا ما استخدمت قيمة أخرى خلاف التكلفة كأساس للقياس والتسجيل[3].

2. انتقادات التكلفة التاريخية: بالرغم من سهولة تطبيق نموذج التكلفة التاريخية، إلا أن كثرة العيوب والانتقادات الموجهة له أوجدت محاولات دائمة من المفكرين المحاسبين في سعيهم للتغلب على هذه السلبيات وتتمثل هذه السلبيات فيما يلي[4]:

- إن تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، سوف يؤدي إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات الممثلة للقيمة الجارية، مع المصروفات الممثلة لقيم تاريخية مختلفة باختلاف الأوقات والفترات التي استفادت فيها تلك المصروفات؛
- عدم ملاءمة المعلومات المالية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية لمتخذي القرارات، نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بيانها الموقف المالي الحقيقي، والقياس غير السليم للأرباح؛
- تسقط التكلفة التاريخية كثيرا من الموجودات غير الملموسة من سجلات المنشأة مثل العلامة التجارية والشهرة

[1] بسمة سويد، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

[2] زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور، العدد 14 ، الجزء 2، بغداد، 2010، ص: 154.

[3] محمد سمير الصبان، **مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات**، الاسكندرية، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الطبعة الاولى، 2012، ص: 21.

[4] عفاف اسحق ابوزر، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية**، جامعة البترا، الاردن، 2008، ص: 13.

المكونة ذاتيا بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقة مع طرف خارجي[1].

- والعيب في التكلفة التاريخية أنها لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية، وتؤثر تغيرات السعر على ملاءمة المعلومات المالية؛
- صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية[2].
- ينتج عن استخدام أساس التكلفة مشكلة أخرى خاصة بحساب الاهلاك على أساس هذه القيم وبالتالي التأثير على رقم صافي الدخل.

ثانيا: نموذج التكلفة التاريخية المعدلة: تتخذ محاسبة النقود كوحدة قياس وأساسا لتسجيل المعاملات ويفترض المحاسبون أن قيمة وحدة النقود ثابتة ولا تتغير من فترة لأخرى، إلا أن قيمة وحدة النقود المتمثلة في قوتها الشرائية تتغير من فترة لأخرى، مما أدى إلى توجيه الانتقادات المستمرة إلى أساس التكلفة التاريخية نظرا لأنه يتجاهل الحقائق الاقتصادية، الأمر الذي أدى إلى التفكير في تعديل التكلفة الدفترية باستخدام الأرقام القياسية لكي تعكس القوائم المالية الحقيقية[3].

1. مميزات نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

يتميز نموذج التكلفة التاريخية المعدلة بعدة مزايا منها[4]:

- الإبقاء على التكلفة التاريخية كأساس لتقييم؛
- اعتماد وحدة قياس نقدية ثابتة؛
- سهولة وبساطة تطبيقها؛
- يمكن تصوير القوائم المالية بوحدة قياس ثابتة؛
- يمكن إجراء مقارنات بين أداء الوحدات الاقتصادية، لأن أدائها يقاس بنفس وحدة القياس، كما أن بياناتها المالية جميعا تتأثر بنفس التغير الحادث في الفترة وكذلك استخدام التعبير العام في القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- تأخذ في الاعتبار تواريخ اقتناء الأصل؛
- يتجنب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة أحد الأخطاء الجسيمة في نموذج التكلفة التاريخية؛

---

[1] محمد مطر موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الاردن، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة 2، 2008، ص: 166.

[2] أحمد محمد نور، وأخرون، **مشاكل قياس الدخل والمحاسبة والافصاح على اصول قصيرة الاجل**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003، ص: 59.

[3] جبر ابراهيم الداعور محمد نواف عابد، **إعادة تقييم الاصول الثابتة في فلسطين**، مجلة جامعة الازهر، مجلد10، العدد 1، غزة، 2008، ص ص: 151-214.

[4] التجاني بالراقي، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 8، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2008، ص: 68.

- أسعار وقيم الأصول المعدلة تكون قريبة من أسعارها في السوق.

2. عيوب نموذج التكلفة التاريخية المعدلة

- قد يؤدي استخدام الرقم القياسي العام للأسعار إلى نتائج غير دقيقة وذلك لأن الوحدات الاقتصادية غالبا ما تتأثر بالتضخم المتعلق بالأصول التي تستخدمها وتتعامل فيها وليس بالتضخم العام؛
- أن الأصول ليست من طبيعة واحدة فهناك بعض الأصول أسعارها في ارتفاع مستمر والبعض الأخر أسعارها في انخفاض مستمر؛
- ظهور مشكلة متمثلة بمدى صلاحية توزيع الأرباح المتحققة[1].
- تعدد صيغ حساب الأرقام القياسية العامة ولكل صيغة نتائج مختلفة، ولا يوجد اتفاق بين المحاسبين على الصيغة الواجب إتباعها؛
- هذه الأرقام لا تأخذ عنصر التقدم التكنولوجي للأصول في الاعتبار؛
- لا يأخذ هذا النموذج في الاعتبار التغيرات الخاصة في أسعار البيع والخدمات فهي تعكس فقط التغيرات العامة في الأسعار ممثلة في القوة الشرائية للنقود.

الفرع الثاني: نموذج التكلفة الجارية والقيمة السوقية الجارية

سوف نقوم بعرض كل من نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة السوقية الجارية:

أولا: نموذج التكلفة الجارية: يقصد بها قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة استبدال الأصل، وغالبا ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية لتكلفة الأصل عند تقديره[2].

فقد ذهب بعض المفكرين والمحاسبين إلى إمكانية استخدام التكلفة الاستبدالية كأساس لتقييم عناصر القوائم المالية وتهدف هذه الطريقة للمحافظة على رأس المال الفعلي أو راس المال الاقتصادية (الطاقة الانتاجية) للمؤسسة، وهذا يعني قدرة المؤسسة على استبدال نفس الكمية من الأصول التي تستخدمها أو المحافظة على الطاقة الانتاجية لهذه الأصول فقد أعطيت عدة تعاريف للتكلفة الاستبدالية (الجارية)، التكلفة الاستبدالية الجارية هي سعر السوق الحالي

[1] سيد عطا الله سيد، مرجع سبق ذكره، ص: 156.

[2] Poublishing, p . **Business Accounting**, London, Frank wood, 1993,p:445.

نقلا عن محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006، ص: 52.

اللازم لاستبدال أصل مماثل تماما أو مكافئ بأصل موجود[1].

1. مزايا نموذج التكلفة الجارية

أهم مزايا نموذج التكلفة الجارية[2]:

- تستخدم كأداة لتقدير التدفقات النقدية المستقبلية؛
- تعتبر طريقة حديثة للقياس المحاسبي؛
- معالجة نواحي القصور في طريقة التكلفة التاريخية؛
- استخدام سعر موحد لتقييم جميع مفردات المخزون مما يعني تجانس القوة الشرائية لوحدة النقد عند تحديد إجمالي تكلفة وحدات المخزون السلعي آخر المدة؛
- تؤدي المقابلة بين التكاليف الجارية والايرادات الجارية الى إظهار الربح (او الخسارة) عن النشاط الجاري بصورة افضل وبصورة منفصلة عن ارباح أو خسارة الحيازة.

2. عيوب نموذج التكلفة الجارية

للتكلفة الجارية انتقادات منها[3]:

- في حالة عدم توافر المعلومات عن التكاليف الجارية، قد يجعل هذه الطريقة التي تعتمد على الحكم الشخصي في تقدير تلك التكاليف؛
- التغير في التكاليف الجارية لا يعكس في جميع الحالات التغير في أسعار البيع الجارية؛
- الأرباح او الخسائر الناشئة من تغيرات الاسعار في سوق المدخلات (الحيازة) سوف يتضمنها صافي الربح أو الخسارة من عمليات المشروع، إلا إذا تم تقييم تكلفة البضاعة المباعة؛
- صعوبة تحديد التكلفة الجارية بصفة دقيقة لكل عناصر القوائم المالية في وقت معين، وبالتالي تكون التكلفة الجارية تخضع للتقدير الشخصي في بعض الأحيان نظرا لوجود بعض المنتجات لا تباع بشكل شائع[4].
- قد تصبح تكلفة الإحلال الجارية غير مناسبة لتقييم بعض حالات المخزون السلعي؛

---

[1] ابراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم وأثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة فيلادلفيا، العدد21، الأردن،2009، ص: 16.

[2] سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص: 185.

[3] محمد سمير الصبان اسماعيل ابراهيم جمعة، **الاسس العامة في: القياس والافصاح المحاسبي**، الاسكندرية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1995، ص: 414.

[4] شعيب شنوف، **محاسبة مؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الأول، 2008، ص: 164.

- اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية ولكن النموذج يراعي تغيرات المستوى الخاص للأسعار[1].
- تقدم معلومات ملائمة مقاسة بوحدات السيطرة والتحكم السلعي فقط بالنسبة لأرقام قائمة على المركز المالي.

الفرع الثالث: نموذج القيمة السوقية ونموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالة للتدفقات المستقبلية)

فيما يلي لكل من نموذج القيمة السوقية ونموذج القيمة الاقتصادية:

أولا: نموذج القيمة السوقية

عرف البعض القيمة السوقية العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية.

كما عرفت مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في مارس 1959 القيمة السوقية العادلة بذلك السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وأن يكون لدى كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية.

ثانيا: نموذج القيمة الاقتصادية (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية)

تتحدد قيمة أي أصل وفقا للنظرية الاقتصادية بالقيمة الحالية لكل التدفقات النقدية والمستقبلية التي تنتج عن هذا الأصل وغالبا ما تسمى هذه القيمة بالقيمة الاقتصادية للأصل، و هذه القيمة ذاتية جدا أي غير موضوعية، لأنها تتعلق بتفضيل الأشخاص لبند ما عن البنود الأخرى[2].

1. يتميز نموذج القيمة الاقتصادية بعدة مميزات ومنها ما يلي:

- يتفق نموذج القيمة الاقتصادية مع المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت بأنه مجموعة الخدمات المستقبلية، و قيمة الأصل هي القيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من استخدام هذا الأصل في المستقبل القريب؛
- تأخذ القيمة الاقتصادية في الاعتبار التغيرات الحاصلة في مستوي الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل؛
- يعمل نموذج القيمة الاقتصادية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلاله

[1] رضوان حلوه حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2003، ص: 170.

[2] محمد نواف حمدان عابد، مرجع سبق ذكره، ص: 55.

تحديد القيمة العادلة للأصل.

- لا ينطوي هذا النموذج على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت[1].

2. عيوب نموذج القيمة الاقتصادية

- يعتمد نموذج القيمة الاقتصادية على التنبؤات المستقبلية، حيث قد يشوب هذه التنبؤات عدم التأكد في معظم الأحيان نتيجة لتأثير العوامل الداخلية والخارجية وخاصة إذا امتدت هذه التنبؤات لفترات زمنية طويلة؛
- صعوبة تحديد معدل الخصم المناسب الذي يعكس المخاطر المصاحبة للتدفقات النقدية المستقبلية ومعدلات الفائدة التي من المتوقع أن تكون سائدة في المستقبل، وقد يكون من المحتم استخدام معدل خصم مختلف للتدفقات الخاصة بكل أصل، وذلك في حالة الاختلاف بين درجات المخاطرة المصاحبة للتدفقات النقدية؛
- صعوبة تحديد قيمة التدفقات النقدية لكل أصل على حدة وذلك في حالة ما إذا كانت هناك أصولا لا تنتج إلا وهي متجمعة كوحدة لتوليد النقد، وفي هذه الحالة يجب توزيع التدفقات النقدية بطريقة ما على هذه الأصول حتى يتم احتساب القيمة الاقتصادية لكل منها على انفراد[2].

[1] جبر ابراهيم الداعور محمد نواف عابد، مرجع سبق ذكره، ص: 175.

[2] محمد نواف حمدان عابد، مرجع سبق ذكره، ص: 63.

المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي

سوف نقوم بسرد أهم أسباب مشاكل القياس المحاسبي في النقاط التالية[1]:

عيوب مبدأ التكلفة التاريخية؛

الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية؛

تحيز في القياس المحاسبي.

الفرع الأول: عيوب مبدأ التكلفة التاريخية

تتمثل عيوب مبدأ التكلفة التاريخية في الآتي:

- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- قياس غير العادل للدخل الدوري الشامل بسبب تجاهل احتساب ايرادات نتجت خلال فترة معينة لكنها لم تحقق لعدم حدوث عملية المبادلة الفعلية؛
- إن الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير الأصول غير الملموسة من القوائم المالية؛
- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك.

الفرع الثاني: الافتراضات المحاسبية القائمة على أساس التكلفة التاريخية

هناك بعض الافتراضات المبنية على أساس التكلفة التاريخية تظهر الكثير من المشاكل المحاسبية وتخالف الواقع الاقتصادي، نذكر منها القوة الشرائية للنقود والمحافظة على رأس المال المستثمر.

أولا: افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود

إن افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود يؤدي إلى عدم تجانس أساس القياس في المحاسبة المالية، ذلك أن قيمة وحدة النقود تتغير طبقا للتغيرات التي تحدث في مستوى العام للأسعار، ومنه تصبح القيم المحاسبية المعبر عنها بوحدات نقود مختلفة القيمة، ويمكن التغلب على افتراض ثبات القوة الشرائية للنقود بإسقاط هذا الافتراض وتعديل القيم المحاسبية للتقلبات في وحدة القياس باستخدام الأرقام القياسية المناسبة[2].

ثانيا: افتراض المحافظة على راس المال المستثمر

إن عدم أخذ التكلفة التاريخية بالتقلبات في مستويات الأسعار في الحسبان عند حساب أقساط الإهتلاك

[1] محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص: 210.

[2] تجاني بالراقي، **دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد اثر التضخم على القوائم المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 333.

سوف يؤدي إلى قصور من ثلاث نواحي وهي[1]:

1. **من ناحية قياس تكلفة المنتج:** إن عنصر الاهتلاك يعتبر من عناصر تكاليف الإنتاج الكلية مثل (مواد أولية مستهلكة، أجور المستخدمين ومصاريف)، حيث ما يلاحظ حسب نظرية التكاليف الكلية أن جميع عناصر التكلفة تقوم على أساس مستوى الأسعار السائدة ماعدا عنصر الاهتلاك الذي نجده مقوما على أساس التكلفة التاريخية، وعليه فإن تكلفة الإنتاج تصبح غير صحيحة ومضللة ولا يمكن استخدامها كأساس دقيق للتسعير لتحديد تكلفة المنتج.
2. **من ناحية قياس نتائج الأعمال:** إن عدم صحة قياس الربح في حالة استعمال التكلفة للأصل الثابت يرجع إلى أن الاهتلاك الذي يعتبر أحد عناصر تكاليف الإنتاج والتي يجب تخفيضها من المبيعات الدورية بغرض التوصل إلى صافي الربح(مبدأ مقابلة المصاريف بالإيرادات)، يكون محسوبا على أساس التكلفة التاريخية.
3. **من ناحية استرداد رأس المال الثابت:** تهدف طريقة حساب أقساط الاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل الثابت إلى استرداد القيمة الاسمية لرأس المال المستثمر في هذا الأصل، ولهذا نجد في نهاية حياة الأصل المهتلك أن أقساط الاهتلاك المجمعة لا تكتفي لشراء أصل جديد له نفس القوة الإنتاجية للأصل القديم في فترات ارتفاع مستويات الأسعار.

الفرع الثالث: التحيز في القياس المحاسبي

يعتبر تحيز القياس المحاسبي احدى المشاكل التي تواجه عملية القياس المحاسبية، ويمكن تحديد هذه الظاهرة من حيث المصادر التالية:

أولا: مصادر تحيز القياس المحاسبي

تنحصر في الركائز الأساسية لعملية القياس وهي[2]:

1. الشخص الذي ينفذ عملية القياس المحاسبية وهو المحاسب؛
2. النظام المحاسبي للقياس وهو المبادئ والقواعد والاحكام التي تحكم عملية القياس المحاسبية؛
3. الأحداث الاقتصادية محل القياس ممثلة في العمليات المالية (مدخلات النظام المحاسبي)؛
4. البيانات المحاسبية والتي تمثل نتائج عملية القياس المحاسبي (مخرجات النظام المحاسبي).

[1] عبد الحي مرعي محمد سمير الصيان، مرجع سبق ذكره، ص: 548.

[2] سيد عطا الله سيد، مرجع سبق ذكره، ص: 184.

وينقسم تحيز القياس المحاسبي حسب مصادره إلى ثلاثة أنواع وهي:

- **تحيز قواعد القياس المحاسبي**: وهو التحيز الذي يرتبط بنظام القياس المحاسبي، من خلال تحيز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المالية المعدة في فترات التضخم أو حالات الانكماش طبق لمبدأ التكلفة التاريخية، ومصدر التحيز كله يكون مقتصرا على تطبيق نظام القياس المحاسبي نفسه، ويظهر تحيز نظام القياس المحاسبي في القوائم المالية المعدة في ظروف التضخم[1].
- **تحيز القائم بعملية القياس**: إذا افترضنا أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الحيادية والموضوعية وأن نسبة التحيز في القياس هو القائم بعملية القياس (المحاسب) كونه يستخدم نظام القياس بشكل خاطئ أو مبالغ فيه نتيجة ضعف الخبرة أو الخطأ في للتطبيق كاختيار طريقة استهلاك الموجودات غير المتداولة أو المبالغ في تقدير عمرها الإنتاجي أو تقدير قيمة الأنقاض (الخردة)لها[2].
- **التحيز المشترك**: وهو تحيز يساهم فيه كل من المحاسب وقواعد القياس المستخدمة معا، ويحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة، باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الاخرى بالموضوعية الكاملة، وبالتالي تحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفعل التحيز الاضافي الذي يسببه المحاسب المتحيز والمستخدم لهذه القاعدة[3].

[1] رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 2، 2006، ص: 212.

[2] محمد الهادي ضيف الله، مرجع سبق ذكره، ص: 213.

[3] نفس المرجع اعلاه، ص: 214.

المبحث الثالث: أثر نموذج القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية

هناك بعض الخصائص والصفات التي يجب أن تحتويها المعلومات المالية لتكون مفيدة لاتخاذ القرارات، وتعرف هذه الخصائص بالخصائص النوعية للمعلومات المالية وتتمثل في أربع خصائص أساسية هي: الملاءمة، والموثوقية أو الاعتمادية، والقابلية للفهم، والقابلية للمقارنة.

المطلب الأول: أثر القيمة العادلة على خاصية الملائمة والموثوقية للمعلومات المالية

تتوقف منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات على خصائصها النوعية وعموما اتفقت جميع الدراسات والبحوث على خاصيتين اساسيتين هما الملائمة والموثوقية، إن التطبيق المتكامل للمعايير الدولية يضمن تحقيق هاتين الخاصيتين ذلك إضافة إلى ضمان تحقيق خصائص أخرى.

الفرع الأول: دور القيمة العادلة في تعظيم منفعة المعلومات المالية

إن الحديث عن المعلومات المالية المفيدة (النافعة) في الاستخدام يجرنا الى الحديث عن المواصفات التي يجب توافرها في هذه المعلومات من أجل تحقيق الهدف المطلوب منها، ولا تتمثل هذه المواصفات قاعدة أو قانونا إجباريا حسب المعايير الصادرة، ويجب تقييم فائدة المعلومات المالية على أساس أهداف القوائم المالية التي يرتكز فيها الاهتمام على مساعدة المستفدين الخارجين الرئيسين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالمؤسسة، كما تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم، ويمكن القول أن الهدف الرئيسي في تحديد مجموعة الخصائص النوعية هو استخدامها كأساس لتقييم جودة المعلومات، وهذا الاساس يتعين تحديد محددات وخصائص تلك النوعية وتحديد أثر إتباع طرق التقييم والقياس المحاسبي على قدرة المتغيرات المالية في التنبؤ بالعائد، وبصفة عامة تحاول معايير المحاسبة الدولية زيادة تلك القدرة.

وعموما تتمثل الخصائص الرئيسة لمنفعة المعلومات المالية في الملائمة والموثوقية، وحسب FASB فإن الملائمة تعتمد في تحقيقها على ثلاث معايير: التوقيت، القيمة الرقابية، القيمة التنبؤية، أما الموثوقية فتعتمد على الصدق في التعبير، الموضوعية، إمكانية التحقيق، القابلية لمقارنة والثبات في التطبيق، بينما حدد IASC عناصر منفعة المعلومات المحاسبية في عناصر اساسية هي القابلية للفهم، الملائمة (وتعتمد على القيمة التنبؤية والقيمة التأكيدية)، والموثوقية تتمثل في كل من صدق التعبير الموضوعية والتكاملية بالإضافة إلى القابلية للفهم[1].

[1] سعاد بوروسية، مرجع سبق ذكره، ص: 106.

الفرع الثاني: دور القيمة العادلة في تحقيق عنصر الملائمة

لكي تكون المعلومات المالية ملائمة يلزم أن تكون مؤثرة في القرار، وتعني الملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات فالمعلومات الملائمة هي تلك القادرة على احداث تغيير في اتجاه القرار المتخذ من قبل مستخدم المعلومات، والذي يكون بصدد تكوين تنبؤات أو تأكيد أو تصحيح التنبؤات السابقة، وحتى تكون المعلومات ملائمة يجب أن تتصف بأنها ذات قدرة تنبؤية كما يتعين أن يتوافر فيها صفة التوقيت الملائم، وبصفة عامة تهدف الملائمة إلى أن تكون المعلومات المالية ذات فائدة في اتخاذ قرار الاستثمار، ويقصد بمفهوم الملائمة ما يلي:

أولا: الملائمة: حتى تكون المعلومات مفيدة، فإنه يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات، وتمتلك المعلومات حسب مجلس معايير المحاسبة الدولية خاصية الملاءمة، عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تعزيز أو تصحيح تقييماتهم الماضية، ولكي تكون المعلومات ملائمة يلزم توافر مجموعة من الخصائص الفرعية هي[1]:

- وصول المعلومات إلى مستخدميها في الوقت المناسب دون تأخير (التوقيت الملائم)؛
- أن يكون للمعلومات قدرة تنبؤيه؛
- أن يكون للمعلومات قدرة على التغذية العكسية.

ويقصد بها ايضا ان تكون المعلومات المالية ذات صلة وارتباط بالقرار الواجب اتخاذه، أي انها تؤثر على القرارات المتخذة من جانب مستخدم المعلومات، فالمعلومة غير مؤثرة تمثل حشوا لا فائدة منه وينبغي استبعاده[2].

الفرع الثالث: دور القيمة العادلة في تحقيق عنصر الموثوقية

تعد الموثوقية الخاصية الأساسية الثانية بعد خاصية الملائمة، ولقد عرفها الإطار المفاهيمي الصادر عن اللجنة IASC كما يلي: أن تكون المعلومات دقيقة ممثلة بصدق لما يجدر بها أن تمثله بعيدة عن أي تحيز ولا تتأثر بالأحكام الشخصية للقائمين بإعدادها، وبوجه عام تعبر الموثوقية عن إمكانية الاعتماد على المعلومات المالية والوثوق فيها بمعقولية وخلوها من الأخطاء والتحيز، وأنها تعرض بأمانة الإحداث الاقتصادية التي تمثلها، ولكي تكتسب المعلومات خاصية الموثوقية يجب أن تتضمن صفات فرعية، أي تتسم بصدق التعبير عن العمليات والأحداث التي تمثلها، وحتى تتحقق الموثوقية يجب أن ترتكز المعلومات المالية على قواعد قياس موثوقية تعمل من خلال مفاهيم

[1] Stella So and Malcolm Smith, **"Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income Statement: evidence from Hong Kong"**, Accounting and Business Research, Vol. 39 . No. 2.2009. pp. 103-118..

[2] رضوان حلوة حنان نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية**، عمان، غثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2009،ص: 24.

يمكن التحقق منها، يتعين عن المعلومات الموثوقة أن تسمح بإجراء المقارنات الزمانية والمكانية بين التكاليف والعوائد أو بين النتائج الفعلية والمتوقعة للقرارات، و قد أشارت العديد من معايير IAS/IFRS إلى عنصر الموثوقية، حيث يعد أحد المبادئ الأساسية عند اختيار القاعدة المحاسبية التي تنوي المؤسسة استخدامه[1]، ويقصد بمصطلح الموثوقية ما يلي:

أولا: الموثوقية: حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون موثوقة حيث تمتلك المعلومات صفة موثوقية خاصة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة ومحايدة ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تعبر عنه[2].

ويمكن أن تكون المعلومات ملائمة ولكن غير موثوقة بطبيعتها أو طريقة تمثيلها لدرجة أن الاعتراف بها يمكن أن يكون مضللا[3]، وهكذا فإنه كلما ازدادت درجة عدم التأكد، كلما انخفضت الموثوقية.

أما عن أثر القيمة العادة على خاصيتي الملائمة والموثوقية ما يلي:

إن المعلومات المالية في ظل القيمة العادلة أكثر ملائمة من تلك الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية وذلك نتيجة الحاجة المستمرة الى المعلومات التي تكون أكثر صحة في القرارات المستقبلية، وان زيادة ملائمة المعلومات المالية من خلال القيمة العادلة يكون مصحوبا بنقص في موثوقيتها ومصداقيتها وإن الأمر يستوجب تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية وفقا للقيمة العادلة لتزداد ملائمة المعلومات المالية وفي الوقت نفسه سيتم المحافظة على خاصية الموثوقية، وتكون للمعلومات صفة الموثوقية عندما تكون خالية من الأخطاء الجوهرية أو التحيز، ويمثل القدر المطلوب تحقيقه من خاصيتي الملائمة والموثوقية أساس المفاضلة عند المقارنة بين نموذجي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة[4]، ففي حين يحقق نموذج التكلفة التاريخية قدرا كبيرا من الموثوقية وقدرا أقل من الملاءمة فإن نموذج القيمة العادلة يحقق قدرا أكبر من الملاءمة وقدرا أقل من الموثوقية، خاصة في ظل غياب سوق نشطة، ولأنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملاءمة أو الموثوقية، فإنه يجب الموازنة بينهما، ففي بعض المواقف تكون الملائمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف التضحية بأي

1 سعاد بوروسية، مرجع سبق ذكره، ص: 108.

[2] طارق عبد العال حماد، **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

[3] رضوان حلة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص: 214.

[4] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، المجلة الاردنية في إدارة مخاطر الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013، ص: 47

من الملاءمة أو الموثوقية بالكامل[1].

أما بخصوص أثر استخدام القيمة العادلة في خصائص المعلومات المالية، فإن القيمة العادلة ينتج عنها معلومات أكثر ملائمة و موثوقية وذلك كما يتضح في الجدول التالية:

جدول رقم (1-4): يبين مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية

البيان	القيمة العادلة	التكلفة التاريخية
الملائمة	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك بالنسبة للقرارات الإدارية المتعلقة بالاحتفاظ بالأصول أو الالتزامات وبالمثل القرارات المتعلقة باقتناء أو بيع الأصول وكذلك تحمل الديون وتسديدها.	تعكس معلومات تتعلق بأداء المؤسسة وذلك فقط فيما يتعلق بقرارات اقتناء أو بيع الأصول أو تحمل الديون أو تسديدها، بينما تتجاهل تأثيرات القرارات المتعلقة بالاستمرار في حيازة الأصل أو تحمل الالتزامات.
الموثوقية	تتطلب تحديد الأسعار السوقية الجارية من أجل التقرير عن القيم وهذا بدوره قد يتطلب الدخول في تقديرات مما قد يؤدي إل مشكلات تتعلق بالموثوقية.	تعتمد على القيم المثبتة في البيانات المالية على أسعار المعاملات الفعلية دون الإشارة إلى البيانات السوقية الحالية.
التفسير	القيمة العادلة تعتبر مفهوم حديث النشأة ويسوده بعض الغموض لا يمكن فهمها عند جميع مستخدمي القوائم المالية، بالإضافة إلى أن القيمة العادلة صعبة القياس ويجب توفر شروط لتحديد القيمة العادلة.	إن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا النموذج هي معلومات قابلة للتفسير بوضوح، لأن التكلفة التاريخية تمتاز بسهولة التطبيق والفهم لدى جميع مستخدمي القوائم المالية.

المصدر: حاج قويدر قورين، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مرجع سبق ذكره، ص: 343.

ومن خلال ما درس عن ملائمة و موثوقية القيمة العادلة نرى أنه لا يمكن الاستغناء عن أي من خاصيتي الملاءمة أو الموثوقية ويجب الموازنة بين هاتين الخاصتين، ففي بعض المواقف تكون الملاءمة أهم من الموثوقية والعكس في مواقف أخرى، ومع ذلك لا يمكن تحت أي ظرف من الظروف التضحية بأي من الملاءمة أو الموثوقية بالكامل، إلا أن هناك العديد من الدراسات خلصت الى ضرورة اعطاء أولوية للملاءمة على الخواص الأخرى للمعلومات.

[1] ثابت حسان ثابت عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة**، مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص ص: 375-376.

المطلب الثاني: أثر القيمة العادلة على الإفصاح ومنفعة المعلومات المالية

ارتبط مفهوم الافصاح بظهور شركات المساهمة والزامها بنشر قوائم مالية، بغرض الإفصاح عن المعلومات الجوهرية عن الأحداث الواقعة خلال الفترة، حيث يتخذ المستثمرون قراراتهم الاقتصادية بناءا على ذلك الإفصاح وعلى مستوى الشفافية الذي تتسم به القوائم المالية.

الفرع الأول: تطوير الافصاح عن المعلومات

لقد جاء التطور المعاصر لمصطلح الافصاح بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي للمحاسبة وهدفها الذي يقتصر على قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغ النتائج للأطراف الخارجية، أما الافصاح في مفهومه المعاصر أصبح يستهدف الكشف عن ما يمكن إخفاءه من المعلومات الهامة، سواء عن طريق الإيجاز في طريق العرض أو عن طريق إخفاء معلومات جوهرية لا يوفرها القياس المحاسبي التقليدي مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي المعلومات المالية.

ويعني الافصاح إنتهاج سياسة الوضوح الكامل، وإظهار جميع المعلومات الهامة للمستثمرين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل ومقدرتها على سداد التزاماتها، بينما ذهب البعض الى اعتبار الافصاح كإجراء يتم من خلاله اتصال المؤسسة بالعالم الخارجي، وأن المحصلة النهائية للإفصاح إنما تتمثل في القوائم المالية والمعلومات التي تظهر من خلالها، كما يعتبر الافصاح كذلك متمما للقوائم المالية، إذ يخص المعلومات المقدمة سواء في القوائم المالية ذاتها أو الاساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية، مثل المعلومات عن الأحداث التالية لتاريخ إعداد القوائم المالية.

ولعل أبرز تعريف للإفصاح هو ذلك الذي حددته لجنة IASC كما يلي: هو العملية والمنهجية الخاصة بتوفير المعلومات وجعل السياسات المحاسبية معلومة من خلال النشر في الوقت المناسب والتفتح، أي أن القوائم المالية بعدالة ووضوح معلومات موثوقة بها من خلال تبيان المركز المالي للمؤسسة ونتائج نشاطها، بحيث يكون في متناول فهم المستخدم الواعي والتأثير على قراراته المتخذه، مما يسمح بانتظام العمل في الأسواق المالية بشكل أمثل.

إن الهدف الحقيق للإفصاح يتمثل في إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات الجوهرية الملائمة ومساعدتهم في اتخاذ قراراتهم بأفضل طريقة ممكنة مع مراعات الموازنة بين المنافع والتكاليف، وكذلك في إظهار العرض العادل والتعبير بوضوح من خلال قوائم مالية شفافة عن الوضع المالي للمؤسسة وعن آدائها، إن اتصاف القوائم المالية التي

تعدها المؤسسة بالشفافية يترتب عنه آثار غير مباشرة، ولقد جاء في الاطار المفاهيمي الصادر عن اللجنة أن تبني معايير قوائم مالية مقبولة دوليا مقياس ضروري لتحقيق الشفافية ويسهم في حسن تفسير تلك القوائم، إلا أن توفير المعلومات عملية مكلفة، إذ أن منافع توفير مزيد من الشفافية يجب أن يقيم بعناية من قبل واضعي المعايير[1].

الفرع الثاني: أثر استخدام القيمة العادلة على عملية الإفصاح

كان لاستخدام القيمة العادلة في التقييم أثر كبير على عملية الإفصاح المالي بشكل عام، فقد أدى إتباعها إلى إظهار معظم الأصول والالتزامات في الميزانية بموجب قيمها الاقتصادية، وكذلك إلى اظهار النتائج الشاملة للعمليات والتغيرات الجارية على الاصول والالتزامات الناتجة عن الاحداث الاقتصادية في حينها، دون الانتظار لأخذها في الحسبان عند تحققها فإذا أمكن تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات بدرجة كافية من الملائمة فان التغيرات في الحقوق الملكية.

تشكل القيمة العادلة أساسا لقيام مدخل جديد للعرض المالي للمؤسسة، يكون الهدف منه فرض الاستثمار التي تتضمنها القوائم المالية، وليس قياس كل الأصول و الالتزامات بالقيمة العادلة في حد ذاته وإنما قياس هذه الأصول و الالتزامات بأكثر القيم ملائمة والتي تسمح لمستخدم القوائم المالية بتحديد الربح أو الخسارة الناتجة عن الحقيقة والجوهر الاقتصادي للمعاملات التي تقوم بها المؤسسة حيث ساهمت القيمة العادلة في إظهار الحقائق الاقتصادية من خلال:

أولا: تحديد القيمة الاقتصادية للموجودات؛

ثانيا: الاعتراف بالآثار المترتبة عن الأحداث الاقتصادية عند وقوعها؛

ثالثا: تقدير القيمة الاقتصادية للوضع المالي.

إن معظم الاثار المرتقبة من تطبيق القيمة العادلة يفترض أن تكون إيجابية بالنسبة للمستخدمين الخارجيين للقوائم المالية من المؤسسة في حد ذاتها، من خلال الحد من تحكم المسيرين في تضمين العنصر المرتبط بنشاط المؤسسة في القوائم المالية والذي كان ممكنا في ظل تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، وبالتالي فإن استخدام القيمة العادلة يسمح بتخفيف المخاطر التي يتحملها مستخدمو القوائم المالية والناتجة عن أخطاء المسيرين، كما أن ظهور الأدوات المالية بقيمتها العادلة يخفض من قدرة المسيرين على تغيير النتائج حسب استراتيجيتهم من الافصاح المالي،

[1] سعاد بوروسية، مرجع سبق ذكره، ص: 92.

وعلى الرغم من المزايا التي تترتب عن استخدام القيمة العادلة في التقييم والمتمثلة عموما في تدعيم قدرة المستثمرين على المقارنة بين مختلف البدائل وعموما تتركز النقاشات التي تدور حول الإنعكاسات الممكنة للنموذج المحاسبي القائم على القيمة العادلة على المؤسسة في ثلاث نقاط أساسية، من حيث التكاليف، من حيث المحافظة على سرية الأعمال، ومن حيث تسيير المؤسسة:

1. **من حيث التكاليف:** إن إنتاج معلومات تستند في إعدادها إلى قيم عادلة، بمعنى معلومات حالية وحديثة تأخذ في الاعتبار الاتجاهات السوقية، يترتب عنها تكاليف مرتفعة بالنظر الى طبيعة المعلومات التي تتسم أحيانا بالذاتية.
2. **من حيث المحافظة على سرية الأعمال:** إن الافراط في الاتصال المعلوماتي الذي قد يسببه مقياس القيمة العادلة يمكن أن يضر بالمصالح التنافسية للمؤسسة، من جهة إلزامها بالإعلان أكثر عن سياستها التسييرية التي ترتكز على اساسها على القرارت المتخذة.
3. **من حيث تسيير المؤسسة:** إن أهم نقد وجه لقياس القيمة العادلة هو التاثير القوي للأسواق على تسيير وقيادة المؤسسة، ففي الواقع يندرج استخدام القيمة العادلة من مدخل الاعتماد على السوق من منظور قصير المدى[1].

[1] سعاد بوروسية، مرجع سبق ذكره، ص: 95.

المطلب الثالث: أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية

إن احدى الخصائص الاساسية للمعلومات المعروضة بالتقارير المالية هي قابليتها للفهم والمقارنة من قبل المستخدمين، وفيما يلي لكل من القابلية للفهم والمقارنة.

الفرع الأول: أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم للمعلومات المالية

يفترض أن لدى المستخدمين بعض المعرفة في الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ومهما يكن، فإنه يجب عدم استبعاد المعلومات المهمة والملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية التي يجب أن تضمن التقارير المالية اعتمادا على أنه من الصعب جدا فهمها من قبل المستخدمين العاديين، كونها تحتوي بعض من التعقيد، وبما أن الإطار المفاهيمي هو المرشد والدليل لوضع المعايير المحاسبية، فإن تحقق صفة القابلية للفهم للمعلومات المالية تعتبر متطلب أساسي لواضعي المعايير المحاسبية، ليتأكدوا بأن المعايير التي طوروها تعالج المواضيع الحساسة والمعقدة و تنتج تقريرا ماليا وإفصاحا ماليا مفهوما؛

إن قابلية المعلومات للفهم لا تعتمد على الخصائص المتعلقة بذات المعلومات بل تعتمد أيضا على خصائص أخرى تتعلق بمستخدمي المعلومات المالية، و الإدراك وكمية المعلومات السابقة المتوفرة لديهم، هذا يفسر لنا كون خاصية قابلية المعلومات للفهم كحلقة وصل بين خصائص المعلومات وخصائص مستخدميها[1].

ويقصد بخاصية القابلية للفهم: أن النتائج التي توصل اليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس يستطيع أن يتوصل اليها شخص آخر مستقل عن الشخص الأول باستخدام نفس الأساليب[2].

لا بد للمعلومات من ان تأخذ في اعتبارها اتجاهات متخذي القرارات و مستوياتهم الثقافية لتكون المعلومات مفهومة وهذا ما يبرز اصدار تقارير مختلفة[3].

الفرع الثاني: أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للمقارنة على المعلومات المالية

إن خاصية القابلية المقارنة هي خاصية نوعية يمكن أن تنسب إلى مفردتين أو أكثر أو مجموعة من المفردات بحيث يمكن استنباط ظرف معين أو تحديد إتجاهاتهم، وهذه الخاصية ليست بنفس أهمية خاصيتي الملاءمة والموثوقية، غير أن توافرها في المعلومات يزيد من فائدتها إذ تمكن مستخدم المعلومات من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه

[1] رضا إبراهيم صالح، مرجع سبق ذكره، ص: 31.

[2] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة 1، 1990، ص: 203.

[3] حسن القاضي مأمون حمدان، نظرية المحاسبة، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2007، ص: 476.

والاختلاف بين أداء الوحدة وأداء الوحدات الأخرى خلال مدة زمنية معينة، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية في اعداد القوائم المالية وأية تغيرات في هذه السياسات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في الوحدة نحو العمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين الوحدات المختلفة، فالالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية يساعد في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة[1].

تربط خاصية القابلية للمقارنة بمبدأ الاتساق أو التماثل وذلك بهدف إمكانية تحقيق المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة نتيجة استخدام نفس المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى، وتعتبر هذه الخاصية متحققة عندما يتم استخدام نفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث. ويقصد بمفهوم القابلية للمقارنة مايلي:

القابلية للمقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدة على مدار الزمن لكي يتعارفوا على اتجاهات آدائها، و يجب ان يكون المستخدمين قادرين على مقارنة القوائم المالية للوحدات المختلفة لكي يقيموا المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لتلك الوحدات بالنسبة إلى بعضها البعض لذلك فقياس وعرض الأثر المالي للمعلومات و لأحداث الأخرى المتماثلة يجب اجراؤه بطريقة متسقة داخل الوحدة وبطريقة متسقة عبر الوحدات المختلفة وبالتالي يحتاج المستخدمون إلى معرفة السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية[2].

[1] طه علوي ناصر هيثم هاشم الخفاف، **أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، مجلة الادارة ولاقتصاد، العدد 92، 2012، ص : 82.

[2] أحمد محمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الاسكندرية، الدار الجامعية طبع-نشر-توزيع، 2000، ص:44.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي واستنتجنا ان القيمة العادلة تمثل قيمة الاصل عند إقفال الحسابات بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها في كل عام، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة حديث والقائم تحديدها بناءا على أسعار في سوق مالي نشط ولذلك فهي تراعي التغيرات في الأسعار، فبهذا تكون القيمة العادلة تغطي أكبر نقائص التكلفة التاريخية، وبعد أن قمنا بعرض ماهية القيمة العادلة وجدنا أن هناك آراء معارضة و أخرى مؤيدة لتطبيق القيمة العادلة وكل رأى مبنى على أسس موضوعية فالآراء المؤيدة ترى في القيمة العادلة مرآة عاكسة للمركز المالي للمؤسسة بصدق، وأراء معارضة ترى أن القيمة العادلة معقدة و صعبة التطبيق لذا يجب عدم التوسع في استخدامها محاسبيا.

وبعد أن قمنا بعرض مفاهيم حول القياس المحاسبي واتضح لنا أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير وهذا في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

وأخيرا تناولنا عن اثر القيمة العادلة على خصائص جودة المعلومات المالية ورأينا أن القيمة العادلة لها أثر كبير خاصة على الملائمة الموثوقية حيت تؤثر على متخذي القرارات وتكون المعلومات المالية ملائمة جدا لهم أكثر من موثوقيتها، هذا ولا يمكن الاستغناء عن كل من الخاصيتين.

1. تمهيد

إن دور المحاسبة في بداية نشأتها كان يقتصر على عرض المعلومات للملاك بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقييم أداء الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفها، أما حديثا فقد اتسع مجال الدور الذي تلعبه المحاسبة في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمان تجاري، وحتى تتم هذه العمليات باستمرار يكون لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، غير أن ذلك قد لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تنظم وتضبط الممارسات المحاسبية.

لذلك عمدت بعض الدول ليس فقط إلى إنشاء هيئات مهنية وطنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات وكذلك حركة الأموال، وفي نفس الوقت ضمان المحافظة على المصالح المتعارضة بقدر الإمكان، وإنما عمدت هذه الدول إلى إنشاء هيئة محاسبة دولية (مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا) تتولى ضبط وتنظيم مهنة المحاسبة على المستوى الدولي يكون من شأنها ضمان التقارب وتضييق فجوة الاختلاف في معالجة العديد من القضايا والمواضيع المحاسبية الشائكة، بهدف توفير معلومات محاسبية ومالية موحدة وفعالة لاتخاذ القرارات الاقتصادية على المستوى الدولي، وذلك من خلال توحيد معايير إعداد تلك المعلومات، حتى تلبي احتياجات مختلف مستعملي هذه المعلومات على المستوى الدولي، خصوصا مع انتشار الشركات المتعددة الجنسيات على مستوى العالم.

و في نهاية عقد الثمانينات وبداية عقد التسعينيات من القرن الماضي ونتيجة للانتقادات التي واجهت تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في مجال القياس المحاسبي بدأ التزايد في الآراء المؤيدة للاتجاه نحو الاعتماد على أساس القيمة العادلة في القياس المحاسبي، ولقد اكدت المعايير المحاسبية الدولية على القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للجميع الأصول والالتزامات، لذا تعتبر القيمة العادلة اكثر موضوعية وموثوقية من بدائل القياس المحاسبي الاخرى، فرغم الاتفاق على أهمية القياس بالقيمة العادلة وأنها تمثل البديل الأنسب لمبدأ التكلفة التاريخية، وقد أوصى مجلس معايير التقارير المالية الدولية (IASB) بأن اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يتطلب اختبار أثرها على أربع خصائص أساسية من شأنها جعل المعلومات المالية مفيدة للمستخدمين، وهي: خاصية القابلية للفهم و خاصية الملاءمة و خاصية الموثوقية أو الاعتمادية وخاصية القابلية للمقارنة، وبالتالي يجب أن تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوقة وذات جودة اكبر.

2. المشكلة الرئيسية

ومن خلال الطرح السابق يمكن صياغة الاشكالية التالية:

إلى أي مدى يمكن أن يساهم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية؟

3. الاسئلة الفرعية

ومن خلال الاشكالية العامة يمكنا صياغة اشكاليات فرعية منها:

- هل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق ملاءمة للمعلومات المالية ؟
- هل يساهم تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق موثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ؟
- هل يؤثر تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية على القابلية للفهم للمعلومات المالية ؟
- هل يحقق تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية قابلية المقارنة للمعلومات المالية؟

4. **فرضيات الدراسة**

ومن منطلق الإشكال المطروح ومن خلال أهداف البحث نحاول صياغة الفرضيات الآتية:

- توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية.
- توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية.
- توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية.
- توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي a=0.05 بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية.

5. مبررات اختيار الموضوع

تتجلى مبررات اختيار الموضوع فيما يلي:

- ارتباط الموضوع بالتخصص تدقيق محاسبي؛
- نقص الابحاث في موضوع القيمة العادلة في الجانب النظري والتقني، وفتح آفاق جديدة للبحث في هذا الموضوع؛
- الرغبة في إثراء المكتبة نظرا لقلة المراجع والبحوث في هذا الموضوع بسبب حداثته؛
- يعتبر هذا الموضوع أحد أهم المواضيع الحديثة في ظل المستجدات المحاسبية الدولية.

6. أهداف الدراسة

- التعرف على محاسبة القيمة العادلة وأسباب التحول للقيمة العادلة؛
- إبراز اهم نقاط القياس المحاسبي كونه الوظيفة الأساسية في المحاسبة؛
- التعرف على نماذج القياس المحاسبي للقيمة العادلة وبيان أهم مزايا وعيوب لكل نموذج؛
- تبيان أثر القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية؛
- عرض لأهم أراء العينة حول أثر القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية.

7. أهمية الدراسة

تكمن اهمية الموضوع في أهمية القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي، وذلك لتحقيق وتحسين جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وذلك من أجل اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة من طرف جميع الفئات المستخدمة للقوائم والتقارير المالية، وذلك أيضا من أجل تحسين جودة القياس المحاسبي خاصة في ظل الأزمات والفضائح المالية في أكبر الشركات الدولية، مثل شركة أنرون وورلد كوم (2002-2003) وأخيرا الأزمة المالية العالمية 2008.

8. الدراسات السابقة

بسمة سويد (دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة)) البحث عبارة عن مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المحاسبية والمالية قدمت في جامعة قاصدي مرباح ورقلة سنة 2012، حيث تدور إشكاليتها حول (ما هو بديل القياس الأقرب للواقع الاقتصادي الجزائري)

ومن خلال هذه الدراسة فقد تطرقت الطالبة حول أهمية القياس في المحاسبة وذلك من خلال عرض شامل للقياس المحاسبي وبدائل القياس المحاسبي التكلفة التاريخية التي تعتبر من أهم المبادئ المحاسبية لما لها من درجة موثوقية عالية، والقيمة العادلة القائم تحديدها بناءا على أسعار في سوق مالي نشط.

فنجد الباحثة في نهاية بحثها أنها قد لخصت أن محاسبة القيمة العادلة قد واجهت العديد من التحديات في ظل البيئة الحالية في الجزائر لأسباب عديدة، و أن عملية القياس إذا تمت بدقة وكفاءة فإنها تعكس ذلك بقوائم مالية ذات جودة عالية أما إذا وجدت مشاكل في القياس فإنها تعكس ذلك بإصدار قوائم مالية غير ملائمة.

دراسة محمد الهادي ضيف الله (دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي)، البحث عبارة عن مقال ضمن مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية العدد السابع، المجلد الأول، لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير في جامعة حمة لخضر سنة 2014، فقد تطرق الدكتور الى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وعن محاسبة القيمة العادلة وفقا للمعيار IFRS13.

ونجد الدكتور في نهاية المقال قد استنتج أن القياس هو جوهرة المحاسبة وبدون فهمه ما يقاس وكيفية القياس يستحيل الفهم الكامل والصحيح للمحاسبة.

دراسة جميل حسن النجار، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، الدراسة عبار عن المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد 9، العدد 3، سنة 2013، هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة منها عدم توافر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول.

دراسة حاج قويدر قورين، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، بجامعة قاصدي مرباح ورقلة، وذلك يومي 24 و25 نوفمبر 2014، هدفت هذه الدراسة إلى أن عملية القياس بالقيمة العادلة تظهر الحسابات بقيمة أقرب ما يمكن من الواقع، وأن القيمة العادلة تساعد على القياس الكفء لأسعار الأسهم والسندات، الذي أصبح أساس ومقياسا هاما للاعتراف والقياس عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية ويظهر هذا في المعايير المحاسبية الدولية.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نلاحظ أن مجمل الدراسات السابقة ركزت على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة التي قد واجهت العديد من التحديات والمشكلات في ظل البيئة الحالية في الجزائر لأسباب عديدة، وكذلك عن انعكاسات تطبيقها على ملائمة وموثوقية القوائم المالية الصادرة وتحديد أهم المشكلات التي تواجهها.

ومن خلال ما سبق تبين أن موضوع بحثنا يتوافق في جزء كبير مع الدراسات السابقة، لكن دراستنا خلصت أكثر على العناصر الخاصة والمكونة لموضوع بحثنا فقط وهي القيمة العادلة، القياس المحاسبي، وبيان أثر القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية.

9. حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** تقتصر دراستنا على جانب القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة كبديل لمبدأ التكلفة التاريخية الذي واجهه قصور ومشاكل كبيرة في مصداقية وملائمة المعلومات المالية التاريخية وعدم فعاليتها في اتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة وهذا من أجل المنحى الذي تقتضيه الدراسة.
- **الحدود الزمنية و المكانية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين (من شهر مارس إلى شهر ماي 2015)، وتمحورت هذه الدراسة باستقصاء آراء المهنيين و الأكاديميين في بيئة الممارسة المحاسبية الجزائرية.

10. المنهج والأدوات المستعملة

بغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من البحث وللإجابة على الإشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي، حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالقيمة العادلة والقياس المحاسبي، و تحليل واختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي spss.

11. صعوبات البحث

عند القيام بإعداد هذا البحث صادفتني جملة من الصعوبات نذكر منها ما يلي:

- قلة الدراسات النظرية والتقنية في مجال القياس وفق القيمة العادلة؛
- صعوبة الربط بين القيمة العادلة واثرها بجودة المعلومات المالية؛
- الصعوبة في توزيع الاستبيان واسترجاعه والتأخر الكبير الذي لاحظناه من خلال الإجابة عن الاستبيان.

12.محتوى البحث

للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقسيم هذ الدراسة إلى الخطة التالية:

الفصل الأول: نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

فقد تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية القيمة العادلة فعرضنا الإطار المفاهيمي وكيفية تحديدها واستخدامها، ثم تطرقنا للقياس المحاسبي حيث عرضنا تعريفه وأهميته وأسسه وختمنا هذا المبحث بمعايير القياس المحاسبي.

أما في المبحث الثاني فقد تطرقنا على تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي حيث أدرجنا في الأول عن تقييم نموذج القيمة العادلة (الانتقادات والمزايا)، ثم إلى نماذج القيمة العادلة حيث عرفنا كل نموذج و أهم مزاياه و انتقاداته، وفي الأخير قمنا بسرد أهم مشاكل القياس المحاسبي.

ويتضمن المبحث الثالث عن أثر نموذج القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية حيث وضحت فيه كل من أثر القيمة العادلة لكل من خاصية الملائمة والموثوقية، وأثر القيمة العادلة على الإفصاح ومنفعة المعلومات المالية، ثم أثر القيمة العادلة لكل من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية.

الفصل الثاني: دراسة ميدانية

خصصت هذه الدراسة من خلال تحليل نتائج الاستبيان الموجهة لفائدة الأكاديميين والمهنيين وتحليل آرائهم ومدى متطلباتهم للقيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

تمهيد الفصل

قمنا في الفصل السابق بدراسة الجانب النظري و المفاهيمي للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي و أثرها على جودة المعلومات المالية، وسنقوم في هذا الفصل بالدراسة الميدانية لمحاولة إسقاط الجانب النظري في واقع الممارسة المحاسبية في البيئة الاقتصادية الجزائرية وخاصة في جانب القياس المحاسبي بالقيمة العادلة.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قمنا بتصميم استمارة استبيان يتضمن ثلاث محاور للتحقق من دور القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وأثرها على جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال أخذ آراء أفراد العينة من المختصين في هذا المجال من الجانب الأكاديمي والمهني.

وبعد جمع المعلومات المطلوبة أجرينا تحليل لنتائج اختبار فرضيات الدراسة والتعليق عليها و التأكد منها، وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي SPSS.

وسيتم معالجة هذا الفصل من خلال:

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

يتناول هذا المبحث الجانب الوصفي لأداة الدراسة المستخدمة، و مجتمع الدراسة وكيفية اختيار العينة، ثم كيفية بناء وتصميم الاستبيان وجمع البيانات والمعلومات اللازمة للدراسة، وأخيرا يوضح المعالجة والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل واختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث قامت الباحثة بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف الى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات.

الفرع الأول: مصادر البيانات

تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الأولية ومصادر البيانات الثانوية وذلك كما يلي:

أولا: مصادر البيانات الثانوية:

تم الحصول على البيانات في قائمة الاستبيان عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية، والملتقيات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

ثانيا: مصادر البيانات الأولية:

تم الحصول على المصادر الأولية من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للبحث، وقمنا بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج **SPSS** الإحصائي.

الفرع الثاني: مجتمع الدراسة وعينتها

يقصد بمجتمع الدراسة جميع الأفراد أو الاشخاص أو الاشياء الذين يكونون موضوع مشكلة البحث، ويتكون مجتمع الدراسة من محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وقد تم توزيع استبيان الدراسة على عينة عشوائية تمثل مجتمع الدراسة.

أولا: عينة الدراسة: تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية من مجتمع الدراسة أي اختيار عينة قصدية لملائمة أغراض الدراسة.

1. **العينة المدروسة:**

تم اختيار عينة عشوائية مكونة من (50) مفردة من مجتمع الدراسة، تم توزيع الاستبيان عليها واسترجاع (42) استبيان، وقد وزعت هذه الاستبيانات على كل من أساتذة جامعيين متخصصين، ومحاسب معتمد، ومحافظي حسابات، ومسير مؤسسة، ولقد أجري عليها التحليل الاحصائي للتأكد من صدق الاستبيان، وتتكون العينة من الفئات الآتية:

- فئة الأكاديميين: والمتمثلة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين؛
- فئة المهنيين: وتشتمل على عينة من محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين؛
- فئة المسيرين: وتشتمل على عينة من الإداريين القائمين على تسيير المؤسسات.

الجدول رقم (2-1): يبين عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
عدد الاستمارات الموزعة	50	%100
عدد الاستمارات المفقودة	6	%12
عدد الاستمارات الملغاة	2	%4
عدد الاستمارات المقبولة للدراسة	42	%84

المصدر: من اعداد الطالبة باعتماد على فرز الاستبيان

يلاحظ من الجدول أعلاه أنه قد تم توزيع 50 استبانة منها 6 مفقودة لأسباب مختلفة و 2 ألغيت غير صالحة للمعالجة، وقد تم استخلاص 42 استبانة صالحة للمعالجة كعينة نهائية.

1.1. **طريقة اختيار العينة:** تم اختيار عينة الدراسة بطريقة المسح الشامل كأحد الاساليب الإحصائية المستخدمة لتكون ممثلة لمجتمع الدراسة في اختيار العينات والتي قدرت (42) فرد.

المطلب الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

يتكون مجتمع البحث من أساتذة جامعيين متخصصين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين ومسير مؤسسة، وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 50 استمارة شملت منطقة الوادي وقد تم استرجاع 42 استمارة صالحة للمعالجة، وتتمثل الخصائص الديمغرافية للعينة فيما يلي:

الفرع الأول: الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

أولا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس

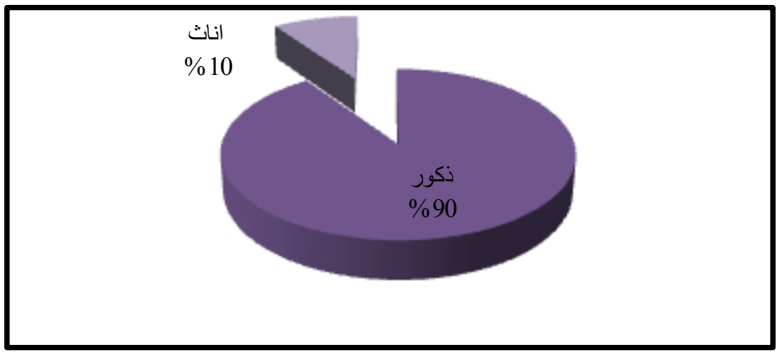
تتكون عينة الدراسة من 42 فردا، منهم 38 ذكرا و 4 إناث، حيث يوضح الشكل أدناه، والمتمثل في توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس، حيث كانت نسبة الذكور مرتفعة جدا مقارنة بنسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور حوالي90.48 % ، في حين قدرت نسبة الإناث بحوالي 9.52%.

الجدول رقم (2-2): يبين توزيع العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة
ذكور	38	%90.48
إناث	4	%9.52
المجموع	42	%100

المصدر: من اعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-1): يوضح توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من اعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

ثانيا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر

من خلال الجدول رقم (2-3) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير العمر نلاحظ أن أعمار افراد عينة الدراسة و أن الفئة العمرية الاكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة من 30 إلى 40 سنة بنسبة مئوية 66.7% والبالغ عددهم 28 فردا، تليها الفئة العمرية من 41 الى 50 سنة والتي نسبتها تمثل 16.7% ثم الفئة الاقل من 30 سنة و الاكثر من 50 سنة تقريبا بنسب متماثلة حيث نسبة الأولى حوالي 9.5% اما الثانية

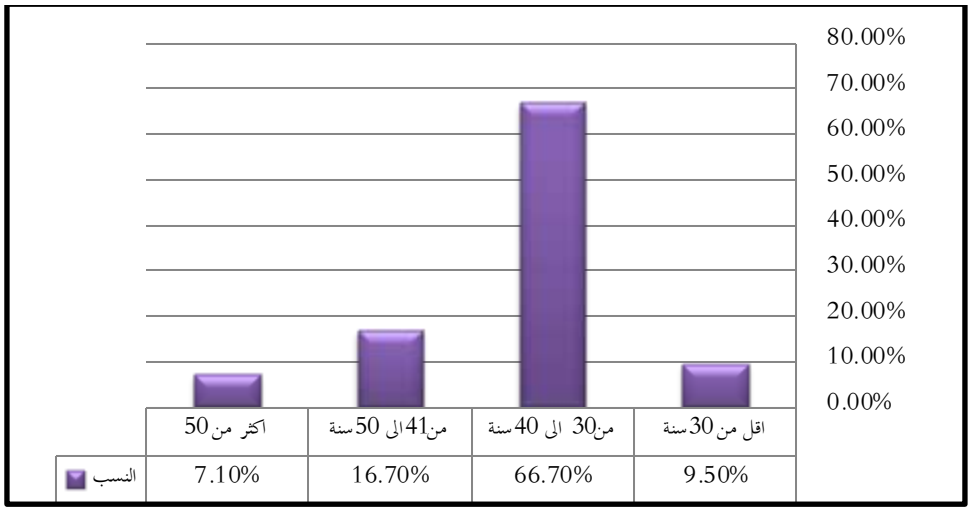
فتقدر ب7.1%، لهذا فإن الفئة العمرية الاكثر تكرارا في عينة الدراسة هي الفئة المتقدمة نسبيا في السن أي أن لها خبرة معتبرة في التعامل وهذا ما يمكن أن ينعكس إيجابا عن نتائج البحث.

الجدول رقم (2-3): يبين توزيع العينة حسب العمر

العمر / أفراد	العدد	أقل من 30سنة	%	من 30الى40	%	من 41الى 50	%	أكثر من50سنة	%
أستاذ جامعي	18	1	%6	13	%72	2	%11	2	%11
محاسب معتمد	11	2	%18.2	7	%63.6	2	%18.2	0	%0
محافظ حسابات	9	0	%0	6	%66.7	2	%22.2	1	%11.1
مسير مؤسسة	4	1	%25	2	%50	1	%25	0	%0
المجموع	42	4	%9.5	28	%66.7	7	%16.7	3	%7.1

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-2): يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

ثالثا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي

يبين الجدول رقم (2-13) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي وتم تحديد أربعة مستويات للمستوى التعليمي تبدأ من ليسانس الى درجة الدكتراه أما المستوى الخامس فهم يحملون شهادة مهنية أخرى و نلاحظ أن أغلبية أفراد عينة من حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عدد 18 فردا وذلك بنسبة 43% وهي نسبة مرتفعة بالنسبة للشهادات الأخرى وهذا راجع إلى أن أغلبية أفراد العينة من فئة المحاسبين، وبلغت نسبة حاملي شهادة الماجستير 31% ونسبة حاملي شهادة الدكتراه 19%، اما حاملي الشهادات الاخرى فقد بلغت

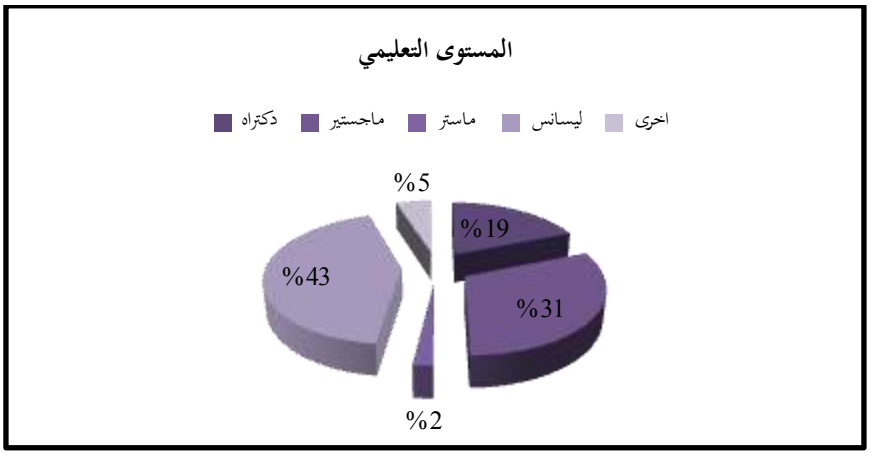
نسبتهم 5%.

الجدول رقم (2-4): يبين توزيع العينة حسب المستوى التعليمي

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة
دكتراه	8	% 19
ماجستير	13	% 31
ماستر	1	% 2
ليسانس	18	% 43
أخرى	2	%5
المجموع	42	% 100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-3): يوضح توزيع العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

رابعا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة

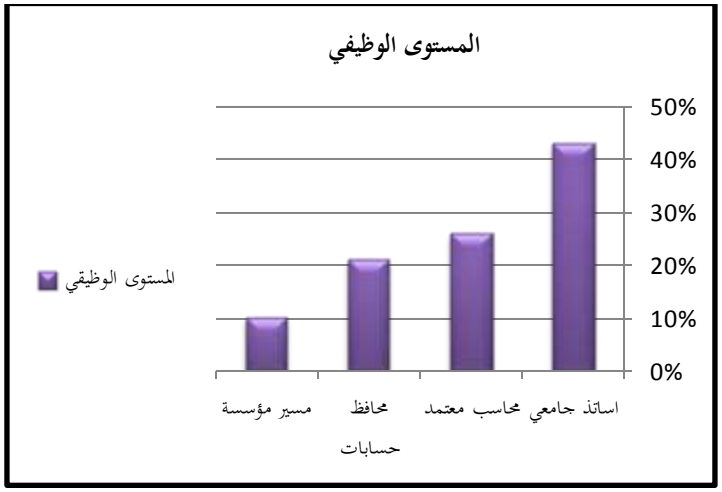
نلاحظ من خلال الجدول رقم (2-5) والخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة أن نسبة أفراد العينة الخاصة بالأساتذة الجامعيين 43% أي أن نسبتهم تفوق النسب الاخرى وهذا راجع إلى أن معظم الاساتذة محاسبين ولديهم الخبرة والخلفية الأكثر ممارسة والمناسبة للإجابة بدقة و وضوح على أسئلة الاستبيان، أما نسبة كل من المحاسبين ومحافظي الحسابات فهي على التوالي 26% و21%، أما نسبة مسير المؤسسة فهي 10%.

الجدول رقم (2-5): يبين توزيع العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	18	%43
محاسب معتمد	11	%26
محافظ حسابات	9	%21
مسير مؤسسة	4	%10
المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-4): يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

خامسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة

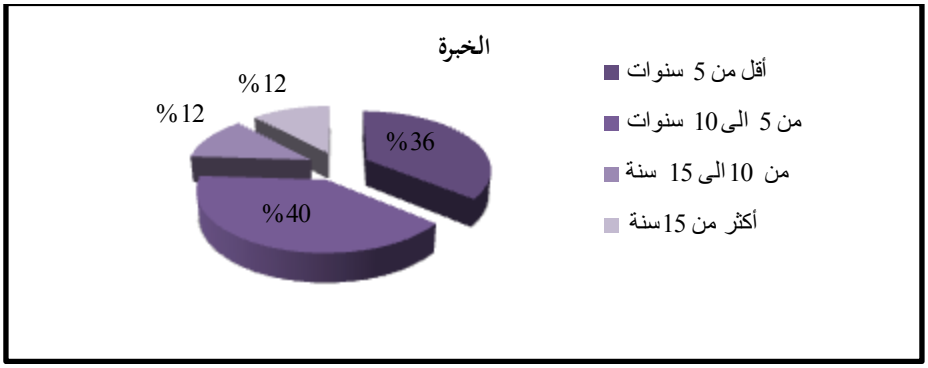
يبن الجدول رقم (2-6) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة، حيث يبين نسبة كانت 40 للفئة من 5 الى 10 سنوات حيث يمتلكون الخبرة العلمية الكافية لهم، تليها فئة اقل من 5 سنوات تمثل النسبة 36%، ثم نجد أن الفئة من 10 الى 15 سنة والاكثر من 15 سنة تقريبا متساوية ونسبتها تقدر ب12%.

الجدول رقم (2-6): يبين توزيع العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	15	%36
من 5 الى 10 سنوات	17	%40
من 10 الى 15 سنة	5	%12
أكثر من 15 سنة	5	%12
المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الطلبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-5): يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

سادسا: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع المنتمي إليه

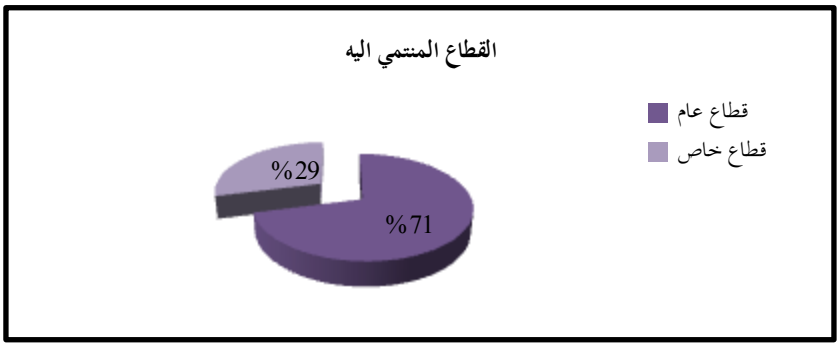
يوضح الجدول أدناه رقم (2-7) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب القطاع المنتمي إليه، حيث نجد أن أفراد العينة البالغ عددهم 30 فردا يمثلون نسبة 71% والذين ينتمون إلى القطاع العام وهي نسبة مرتفعة جدا بالمقارنة مع أفراد العينة الذين ينتمون إلى القطاع الخاص حيث يشكلون نسبة 29%.

الجدول رقم (2-7): يبين توزيع العينة حسب القطاع المنتمي إليه

القطاع المنتمي إليه	التكرار	النسبة
القطاع العام	30	%71
القطاع الخاص	12	%29
المجموع	42	%100

المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

الشكل رقم (2-6): يوضح توزيع العينة حسب متغير القطاع المنتمي اليه



المصدر: من إعداد الطالبة حسب نتائج الاستبيان

المطلب الثالث: أداة وهدف الدراسة

لتحقيق هدف الدراسة والمتمثل في التعرف على انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، حيث قمنا ببناء وتصميم استبيان الدراسة مستفيدين من ذوي الخبرة والاختصاص في هذا المجال.

الفرع الأول: هدف الدراسة

وقد اشتمل الاستبيان على جزأين:

حيث يستخدم في **الجزء الأول** في جمع البيانات الشخصية والمهنية عن المبحوثين كجنس والعمر، المستوى التعليمي، الوظيفة، والخبرة، والقطاع الذي ينتمي اليه، وهذه البيانات تفيد في التعرف على خصائص مجتمع الدراسة حيث يقوم أفراد العينة فيها بالإجابة عن الاسئلة بوضع علامة **(X)** أمام الخيارات المطروحة.

أما **الجزء الثاني** من الاستبيان فقد احتوى الى اسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني من خلال وجهات نظر المستجوبين على مجموعة من الفقرات بلغ عددها (25) فقرة، حيث تنقسم هذه الفقرات إلى ثلاث محاور رئيسية للاستمارة ويمكن عرضها كما يلي:

المحور الأول: حيث يتضمن هذا المحور القياس المحاسبي المستندة للقيمة العادلة، حيث يتعلق بالفقرة من (1-8).

المحور الثاني: حيث يتضمن المحور على مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية تتعلق بالفقرة من (9-16).

المحور الثالث: تضمن هذا المحور مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ويتعلق بالفقرات من (17 – 25).

وعند وضع هذا الاستبيان تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، وتلبي جميع متطلبات والمتغيرات وان تكون معظم الاسئلة واضحة وقد تم توزيع اغلب الاستبيانات شخصيا على أفراد العينة، وذلك لشرح الاستبيان وتوضيح أي غموض فيه.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمس درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، وقد كانت درجة الإجابة على كل فقرة مكونة من 5 درجات بحيث أعلى درجة تمثل اعلى درجة من الموافقة، والدرجة 1 تعني أقل درجة من الموافقة وذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (2-8): يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي

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

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولا باستخدام المقياس الترتيبي للأهمية، وذلك للاستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-9): يبين مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي		الوزن النسبي		درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	الى	من	إلى		
4.20	5.00	%84	%100	موافق بشدة	درجة كبيرة جدا
3.40	4.19	%68	%83.8	موافق	درجة كبيرة
2.60	3.39	%52	%67.8	محايد	درجة متوسطة
1.80	2.59	%36	%51.8	غير موافق	درجة صغيرة
1.00	1.79	%20	%35.8	غير موافق بشدة	درجة صغيرة جدا

وقد تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى = 5-1=4 (أعلى قيمة – أدنى قيمة)؛
- عدد الفئات = 5 (حسب مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الدراسة)؛
- طول الفئة = 5/4= 0.8 (المدى / اكبر قيمة في المقياس)؛
- إضافة هذه القيمة (0.8) الى اقل قيمة في المقياس (بداية المقياس وهي واحدة صحيحة) وذلك لتحديد الحد الاعلى لهذه الخلية؛
- وهكذا أصبح بالإمكان تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها كما ظهر في الجدول السابق.

قبل نشر الاستبيان خضع لعملية تحكيم من قبل الاستاذ المشرف ومجموعة من الاساتذة المتخصصين في المحاسبة والاحصاء وهذا بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة من حيث:

- دقة صياغة الأسئلة و صحة العبارات؛
- تعديل الاستبيان بشكل أولي حسب ما يراه المشرف؛
- مدى شمولية الاستمارة؛

- إعداد الاستبيان في صورته النهائية، ثم توزيعه على جميع أفراد العينة لجمع البيانات اللازمة للدراسة، ثم جمعه وإجراء التحليل الإحصائي.

الفرع الثاني: إجراءات الدراسة

1. قامت الباحثة بتوزيع بإعداد استبانة حول انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية؛
2. إجراء الدراسة على أفراد عينة الدراسة؛
3. تم توزيع الاستبيان على افراد عينة البالغة (50) فردا من أساتذة جامعيين متخصصين، ومحافظي حسابات ومحاسب معتمد، حيث تم استرجاع (42) استبيان، وذلك بسبب تأخر بعض أفراد العينة بتعبئة الاستبيان وعدم إرجاعها؛
4. تم إدخال بيانات الاستبيانات التي تم استعادتها من المبحوثين وتفريغها في الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائيSPSS ، لتحليل بياناتها إحصائيا والحصول على النتائج.

الفرع الثالث: صدق أداة الدراسة

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقامت الباحثة بالتأكد من صدق الاستبيان بطريقتين:

أولا: صدق المحكمين: قبل توزيع الاستبيان على أفراد العينة تم عرضه على الأساتذة المحكمين في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، متخصصين في المحاسبة والإحصاء، وذلك للاسترشاد بآرائهم في مدى مناسبة فقرات الاستبيان للهدف منها، وكذلك التأكد من صحة الصياغة اللغوية ووضوحها، وقد تم الأخذ بملاحظات والتوصيات الواردة من الأساتذة المحكمين، وقد تمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

ثانيا: طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha): تم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان كطريقة ثانية لقياس الثبات، ويقصد بالاتساق الداخلي قوة الارتباط بين الدرجات كل فقرة من فقرات الاستبيان، والدرجة الكلية للمحور الرئيسي الذي تنتمي إليه، أي يقيس مدى صدق فقرات المقياس لقياس الأهداف، وتم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة، وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة

ولاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الأول، تم استخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

جدول رقم(2–10): الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة

الرقم	الفقـــــــــرة	معامل الارتباط	معامل الإرتباط المصحح	مستوى الدلالة
01	التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي خاصة في ظل ظرف التغير العام في مستوى الأسعار.	0.907	0.914	0.000
02	إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة.	0.921	0.614	0.000
03	التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب لأنها تقدم متأخرة بالإضافة إلى كونها تعكس أحداث ماضية وليست حالية.	0.934	0.322	0.000
04	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات و الأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فان نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية..	0.927	0.493	0.000
05	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات المستثمرين والدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.	0.907	0.914	0.000
06	يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساس أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.	0.920	0.631	0.000
07	تسمح القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية.	0.929	0.422	0.000
08	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة (الحقيقية) توفر معلومات مالية ذات موثوقية عالية.	0.934	0.322	0.000

ونلاحظ من خلال جدول رقم (2-10) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية

ولاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثاني، تم استخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

جدول رقم (2-11): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية

الرقم	الفقـــــرة	معامل الارتباط	معامل الارتباط المصحح	مستوى الدلالة
09	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.	0.842	0.517	0.000
10	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية –كونها تعكس آخر تقيم عادل لبنود الميزانية العمومية وانعكاسات هذا التقييم في قائمة الدخل.	0.839	0.559	0.000
11	يوفر قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات مالية محايدة ذات موثوقية عالية.	0.842	0.520	0.000
12	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية ذات مصداقية وقابلة للتحقق.	0.842	0.517	0.000
13	يوفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المالية المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.	0.850	0.386	0.000
14	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة؛ تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.	0.843	0.493	0.000
15	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية قابلة للمقارنة، لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من اجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	0.841	0.529	0.000
16	تحقق القوائم المالية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	0.842	0.520	0.000

ونلاحظ من خلال جدول رقم (2-11) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

ولاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة المحور الثالث، تم استخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60% فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا.

جدول رقم (2-12): الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقـــــرة	معامل الارتباط	معامل الإرتباط المصحح	مستوى الدلالة
17	يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري لمستوى الوعي نفسه لمفهوم القيمة العادلة.	0.841	0.527	0.000
18	توفر سوق جزائرية نشطة تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخلات الحكومي.	0.835	0.617	0.000
19	ارتفاع إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يسهل من إجراءات تطبيقها.	0.845	0.472	0.000
20	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهيأة من اجل تطبيق القيمة العادلة.	0.838	0.569	0.000
21	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة.	0.837	0.589	0.000
22	القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.	0.852	0.387	0.000
23	يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.	0.843	0.493	0.000
24	هل تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية ممكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.	0.845	0.472	0.000

ونلاحظ من خلال جدول رقم (2-12) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع الأسئلة ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

1. صدق الاتساق البنائي لمحاور الدراسة

ولاختبار مدى توفر الثبات الداخلي بين الإجابات على أسئلة محاور الاستبيان، تم استخدام معامل المصداقية ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، وتعتبر القيمة المقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60%) فأكثر، وقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، ولجميع الأسئلة أيضا، يعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، ويوضح الجدول التالي رقم (2-13) مدى ارتباط كل محور من محاور الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبيان، وعلاقتها القوية بالهدف العام للدراسة، وبذلك تكون الباحثة قد تحققت من أن المقياس يتسم بدرجة عالية من الصدق.

جدول رقم (2-13): معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان

الرقم	الفقـــــرة	معامل الارتباط	معامل الإرتباط المصحح	مستوى الدلالة
01	القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	0.685	0.560	0.000
02	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية	0.716	0.503	0.000
03	مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية	0.648	0.624	0.000

ونلاحظ من خلال جدول رقم(2-13) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول بمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الثالث: ثبات أداة الدراسة

للتأكد من ثبات المقياس قامت الباحثة بتطبيق هذا المقياس على عينة الدراسة المكونة من 42 فرد، ومن ثم استخدام الطريقة التالية:

أولا: طريقة التجزئة النصفية

وفيها تجزأ أداة القياس إلى جزأين يشمل الجزء الأول على الفقرات الفردية الترتيب، ويشمل الجزء الثاني على الفقرات الزوجية الترتيب، تم إيجاد معامل الارتباط بيرسون بين معدل الأسئلة الفردية الرتبة ومعدل الأسئلة الزوجية الرتبة لكل قسم وقد تم تصحيح معاملات الارتباط باستخدام معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) حسب المعادلة التالية:

معامل الثبات =2 r ÷ r+1، حيث r يمثل الارتباط، ويوضح الجدول رقم (2-14) ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية.

جدول رقم (2–14): يبين ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية

الرقم	محتوى المحور	التجزئة النصفية		
		عدد الفقرات	معامل الارتباط	معامل الثبات
01	القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	08	0.918	0.957
02	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية	08	0.676	0.806
03	مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الإقتصادية الجزائرية	08	0.436	0.607

ونلاحظ من خلال جدول رقم: (**2–14**) أن قيمة معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) لردود المستجوبين على جميع المحاور ذات قيمة أكبر من قيمة الحد الأدنى المقبول معامل ارتباط سيبرمان براون للتصحيح (Spearman-Brown Coefficient) 60%، وهذا يعني توفر درجة عالية من الثبات الداخلي في الإجابات، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

الفرع الرابع: الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تفريغ وتحليل الاستبيان من خلال برنامج التحليل الإحصائي spss، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية اللامعلمية، وذلك لأن مقياس ليكرت هو مقياس ترتيبي وقد تم استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1. النسب المئوية والتكرارات والانحرافات المعيارية والمتوسط الحسابي النسبي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي من أجل معرفة تكرار فئات متغير ما ويفيد الباحثة في وصف عينة الدراسة؛
2. اختبار ألفا كرونباخ ، وطريقة التجزئة النصفية، وذلك من أجل معرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
3. اختبار كولوجروف–سمرنوف، لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛
4. معامل ارتباط سبيرمان، لقياس درجة الارتباط، ويستخدم هذا الاختبار لدراسة العلاقة بين المتغيرات في حالة البيانات اللامعلمية.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها

سنحاول في هذا المبحث مناقشة نوع البيانات التي تم الحصول عليها من خلال أداة الدراسة من أجل تحديد نوع الاختبارات اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات، ثم تتعرض الباحثة بعد ذلك لتحليل فقرات محور الاستبيان ومناقشة الفرضيات من أجل إثباتها أو نفيها وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة.

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف– سمرنوف) وتحليل فقرات الدراسة

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف– سمرنوف)

سنعرض اختبار كولجروف–سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لان معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ويوضح الجدول التالي رقم (2-15) نتائج الاختبار حيث تبين أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور.

جدول رقم (2- 15): يبين اختبار التوزيع الطبيعي لكل محور

الرقم	المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبارz	مستوى الدلالة
01	القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	08	0.192	0.000
02	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية	08	0.177	0.000
03	مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية	08	0.139	0.000
جميع محاور الاستبيان		**24**	**42**	**0.222**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويوضح الجدول التالي رقم (2-15) نتائج الاختبار حيث أن قيمة الاختبار Z صغيرة (أي اصغر من قيمة Z الجدولية 2.08 وكذلك قيمة مستوى الدلالة اكبر من (0.05) (Sig≥0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويجب استخدام الاختبارات المعلميه.

الفرع الثاني: تحليل واختبار فقرات الاستبيان

تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T Test) لتحليل فقرات الاستبيان، وتكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية والتي تساوي 2.02 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أكبر من 60%)، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة T المحسوبة أصغر من قيمة T الجدولية والتي تساوي – 2.02 (أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 والمعدل النسبي أقل من 60%)، وتكون آراء أفراد العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

تحليل فقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة

جدول رقم (2-16): تحليل فقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة

الرقم	الفقـــــرة	المتوســـط الحسابي	الانحـراف المعياري	المعـــدل النسبي	قيمة T	مســـتوى الدلالة
01	التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي خاصة في ظل ظرف التغير العام في مستوى الأسعار.	3.911	1.25129	0.7822	10.062	0.000
02	إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة.	3.733	1.28837	0.7466	7.863	0.000
03	التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب لأنها تقدم متأخرة بالإضافة إلى كونها تعكس أحداث ماضية وليست حالية.	4.0628	1.16358	0.81256	12.624	0.000
04	تعتمد القيمة العادلة على الاجتهادات و الأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فان نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية.	3.9738	1.23729	0.79476	10.877	0.000
05	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات المستثمرين والدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.	3.9738	1.22446	0.79476	10.991	0.000
06	يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساس أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.	3.9267	1.21606	0.78534	10.532	0.000
07	تسمح القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة مستخدمي المعلومات المالية من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية.	3.4188	1.48411	0.68376	3.900	0.000
08	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة (الحقيقية) توفر معلومات مالية ذات موثوقية عالية.	4.0628	1.16358	0.81256	12.624	0.000
جميع فقـــــرات المحور		**3.9719**	**0.94565**	**0.79438**	**14.204**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-16) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الأول (القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة) مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم 03 والفقرة رقم 08 بلغ المعدل النسبي81.256% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب لأنها تقدم معلومات مالية متأخرة بالإضافة إلى كونها تعكس أحداث ماضية وليست حالية، وأن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة (الحقيقية) توفر معلومات مالية ذات موثوقية عالية.

2. في الفقرة رقم04 و 05 بلغ المعدل النسبي79.476% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القيمة العادلة تعتمد على الاجتهادات و الأحكام الشخصية للمحاسب ولهذا فان نتائج القياس تختلف باختلاف المعارف والخبرات الشخصية، وأنها تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات المستثمرين والدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.
3. في الفقرة رقم06 بلغ المعدل النسبي78.534% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساس أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
4. في الفقرة رقم01 بلغ المعدل النسبي78.22% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن التكلفة التاريخية ذات قدرة محدودة في مجال التنبؤ والتقييم الارتدادي خاصة في ظل ظرف التغير العام في مستوى الأسعار.
5. في الفقرة رقم02 بلغ المعدل النسبي74.66% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن إهمال مبدأ التكلفة التاريخية لظاهرة التضخم ساهم في عرض القوائم المالية بصورة مشوهة.
6. في الفقرة رقم07 بلغ المعدل النسبي68.376% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة لمستخدمي المعلومات المالية تسمح من تصحيح الأخطاء المتخذة في القرارات الاستثمارية المستقبلية.

ويتبين لنا من الجدول رقم(2-16) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الأول (**القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة**) يساوي 3.9719، والمعدل النسبي يساوي 79.438% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 14.204 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

وبصفة عامة وكخلاصة حول المحور الأول نستنتج من خلال ما سبق أن التكلفة التاريخية لا تتمتع بخاصية التوقيت الزمني المناسب بل تتمتع بخاصية الموثوقية أكثر، في حين المعلومات المبنية على أساس القيمة العادلة تعتبر أكثر ملائمة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قراراتهم لأنها تعرض صورة دقيقة عن حالة الأسواق المالية وهذا ما يساعد على اتخاذ القرارات، وتعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد على كفاءة الأسواق المالية.

تحليل فقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية

جدول رقم (2-17): تحليل فقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية

الرقم	الفقـــــرة	المتوســـط الحسابي	الانحـــراف المعياري	المعـــدل النسبي	قيمة T	مســـتوى الدلالة
09	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادیه عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.	4.0471	1.16659	0.80942	12.405	0.000
10	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية –كونها تعكس آخر تقيم عادل لبنود الميزانية العمومية وانعكاسات هذا التقييم في قائمة الدخل.	4.1885	1.15898	0.8377	14.172	0.000
11	يوفر قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات مالية محايدة ذات موثوقية عالية.	4.1309	1.14185	0.82618	13.688	0.000
12	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية ذات مصداقية وقابلة للتحقق.	4.2042	1.05889	0.84084	15.717	0.000
13	يوفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المالية المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.	3.6597	1.22446	0.73194	6.170	0.000
14	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة؛ تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.	3.8743	1.30784	0.77486	9.239	0.000
15	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات مالية قابلة للمقارنة، لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من اجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.	4.1099	1.18475	0.82198	12.948	0.000
16	تحقق القوائم المالية على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	4.2042	1.05889	0.84084	15.717	0.000
جميع فقـــــرات المحور		**3.9287**	**0.78190**	**0.78574**	**16.415**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-17) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثاني (**مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية**) مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم4 بلغ المعدل النسبي84.084% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية ذات مصداقية وقابلة للتحقق.

2. في الفقرة رقم2 بلغ المعدل النسبي83.77% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة تحقق خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المالية –كونها تعكس آخر تقيم عادل لبنود الميزانية العمومية وانعكاسات هذا التقييم في قائمة الدخل.
3. في الفقرة رقم3 بلغ المعدل النسبي82.618% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة ذات معلومات مالية محايدة ذات موثوقية عالية.
4. في الفقرة رقم7 بلغ المعدل النسبي82.198% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات مالية قابلة للمقارنة، لإجراء المقارنات الزمنية والمكانية من اجل التقييم النسبي للمركز المالي والأداء.
5. في الفقرة رقم1 بلغ المعدل النسبي80.942% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية عالية تساعد في اتخاذ قرار توزيع الموارد الاقتصادية.
6. في الفقرة رقم6 بلغ المعدل النسبي77.486% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل أن لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة؛ تحقق البيانات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.
7. في الفقرة رقم5 بلغ المعدل النسبي73.194% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن يوفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة كافة المعلومات المالية المهمة والملائمة لحاجات المستخدمين.

ويتبين لنا من الجدول رقم(2-17) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثاني (**مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية**) يساوي 3.9287، والمعدل النسبي يساوي 78.574% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 16.415 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق نستنتج أن القيمة العادلة تساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية وهذا حسب ما تم اثباته في الفقرات حسب اراء المتخصصين، وتبين ان القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة يوفر معلومات ملائمة وذات موثوقية ومصداقية اكبر لاتخاذ القرارات.

تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

جدول رقم (2-18): تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية

الرقم	الفقـــــــرة	المتوسـط الحسابي	الانحـراف المعياري	المعـــدل النسبي	قيمة T	مســـتوى الدلالة
17	يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري لمستوى الوعي نفسه لمفهوم القيمة العادلة.	3.3979	1.70720	0.67958	3.221	0.002
18	توفر سوق جزائرية نشطة تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخلات الحكومي.	4.2827	1.20248	0.85654	14.742	0.000
19	ارتفاع إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يسهل من إجراءات تطبيقها.	3.8010	1.39254	0.7602	7.950	0.000
20	توفر بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهيأة من اجل تطبيق القيمة العادلة.	4.0524	1.20411	0.81048	12.079	0.000
21	ينص القانون الضريبي الجزائري على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة.	3.8220	1.30171	0.7644	8.727	0.000
22	القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية .	4.0262	1.20715	0.80524	11.746	0.000
23	يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.	3.7906	1.27243	0.75812	8.587	0.000
24	هل تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية ممكن من تجاوز مشاكل التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.	3.8010	1.39254	0.7602	7.950	0.000
جميع فقـــــرات المحور		**3.8581**	**0.88877**	**0.77162**	**13.344**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-18) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة في المحور الثالث (**مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية**) مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل فقرة كما يلي:

1. في الفقرة رقم2 بلغ المعدل النسبي85.654% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن سوق جزائرية نشطة تتمتع بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخلات الحكومي.
2. في الفقرة رقم4 بلغ المعدل النسبي81.048% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن بيئة عمل اقتصادية في الجزائر مهيأة من اجل تطبيق القيمة العادلة.

3. في الفقرة رقم6 بلغ المعدل النسبي80.524% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القياس وفق القيمة العادلة اقل موثوقية لأنه لا يستند على مبرر موضوعي أو مستندات تنبؤية للأحداث الاقتصادية.
4. في الفقرة رقم5 بلغ المعدل النسبي76.44% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه القانون الضريبي الجزائري ينص على ضرورة الالتزام بقياس القيمة العادلة.
5. في الفقرة رقم3 بلغ المعدل النسبي76.02% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن ارتفاع إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري بأسس تطبيق القيمة العادلة مما يسهل من إجراءات تطبيقها.
6. في الفقرة رقم7 بلغ المعدل النسبي75.812% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتطلب إعداد وعرض القوائم المالية وفق القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عليها تأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية.
7. في الفقرة رقم1 بلغ المعدل النسبي67.859% ومستوى الدلالة 0.002 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أنه يتمتع أفراد المجتمع المالي الجزائري لمستوى الوعي نفسه لمفهوم القيمة العادلة.

ويتبين لنا من الجدول رقم(2-18) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور الثالث (**مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية**) يساوي 3.8581، والمعدل النسبي يساوي 77.162% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 13.344 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05.

وبصفة عامة نستنتج من خلال ما سبق أن العوامل السابقة تؤثر على تطبيق السليم للقيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية وهذا راجع الى نقص وعي وادراك المجتمع الجزائري، وغياب أسواق مالية نشطة، وعدم توافق التشريعات والقوانين الجزائرية مع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تضمن القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وكل هذه العوامل تعتبر من مشاكل ومعوقات اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وتحقيق جودة للمعلومات المالية الواردة في القوائم المالية.

تحليل إجمالي للمحاور الرئيسية للدراسة

جدول رقم (2-19): يبين تحليل محاور الدراسة

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المعدل النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
01	القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	3.9719	0.94565	0.79438	14.204	0.000
02	مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية.	3.9287	0.78190	0.78574	16.415	0.000
03	مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية	3.9712	0.96305	0.79424	13.937	0.000
جميع المحاور		**3.932475**	**0.98367**	**0.786495**	**16.474**	**0.000**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (2-19) الذي يبين أراء أفراد عينة الدراسة المتعلقة انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية، مرتبة تنازليا حسب المعدل النسبي لكل محور كما يلي:

1. في المحور رقم1 بلغ المعدل النسبي79.438% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن **القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة.**
2. في المحور رقم3 بلغ المعدل النسبي79.424% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن مشاكل ومعوقات تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية.
3. في المحور رقم2 بلغ المعدل النسبي78.190% ومستوى الدلالة 0.000 وهي أقل من 0.05 مما يدل على أن القيمة العادلة تساهم في تحقيق جودة المعلومات المالية.

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-19) أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحاور الثلاثة يساوي 3.932475، والمعدل النسبي يساوي 78.6495% وهو أكبر من المعدل النسبي المحايد 60% وأن قيمة T المحسوبة تساوي 16.474 وهي أكبر من قيمة T الجدولية 2.02 ومستوى الدلالة تساوي 0.000 وهي أقل من 0.05 وتشير تلك النتائج بأن تأثير القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية ليست بدرجة كافية.

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة باستخدام الارتباط (Corrélation de Pearson)

سنحاول من خلال هذا المطلب استخدام معامل الارتباط بيرسون (Corrélation de Pearson) لتحليل واختبار فقرات وفرضيات الدراسة، في إطار التساؤلات يتم التحقق من صحة فروض الدراسة كما يلي:

1. **الفرضية الأولى:**

توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pears) لإيجاد العلاقة بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم (2-20): يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية

المحور	الإحصاءات	وملاءمة المعلومات المالية
تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية	معامل الارتباط	0.728
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	**42**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-20) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.728 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية، أي أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يحقق معلومات المالية ملاءمة.

2. **الفرضية الثانية:**

توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(2-21): يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية

المحور	الإحصاءات	موثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية
تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية	معامل الارتباط	0.76
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	**42**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-21) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.76 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية ودورها في اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة للمستخدمين.

3. الفرضية الثالثة:

توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(2-22): يبين معامل الإرتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية

المحور	الإحصاءات	والقابلية للفهم للمعلومات المالية
تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية	معامل الارتباط	0.562
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	**42**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم (2-23) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.562 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية، أي أن

تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق قابلية للفهم للمعلومات المالية، وسهولة فهمها وقراءتها وتحليليها لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة بناءا عليها.

4. الفرضية الرابعة:

توجد علاقة ارتباطيه عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية.

تم استخدام اختبار بيرسون (Corrélation de Pearson) لإيجاد العلاقة بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية، عند مستوى دلالة يساوي $\alpha=0.05$.

جدول رقم(2-23): يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية

المحور	الإحصاءات	وقابلية المقارنة للمعلومات المالية
تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية	معامل الارتباط	0.579
	مستوى الدلالة	0.000
	حجم العينة	**42**

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج SPSS

ويتبين لنا من الجدول رقم(2-24) أن قيمة مستوى الدلالة تساوي0.000 وهي اقل من0.05 كما أن قيمة معامل الارتباط r المحسوبة تساوي 0.579 وهي أكبر من قيمة معامل الارتباط r الجدولية والتي تساوي 0.117 مما يدل على وجود علاقة ارتباطيه ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha=0.05$ بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وقابلية المقارنة للمعلومات المالية، أي تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية يحقق معلومات مالية قابلية للمقارنة لتقييم أداء المؤسسة وتقييم أداء فروعها، و لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة للمستثمرين.

خلاصة الفصل

من خلال الدراسة الميدانية توصلنا إلى دور القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي واثرها على جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال اجابات أفراد العينة المدروسة، حيث نستنتج بأن تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يساهم بصفة فعالة في تحقيق جودة المعلومات المالية وذلك في جعل القوائم المالية أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وكذلك توفر معلومات ذات قيمة تنبؤية عالية تساعد في اصدار التقارير المالية في الوقت المناسب، وهذا يعد مؤشرا ايجابيا لتقييم الموجودات والمطلوبات المالية.

إن مستخدمو القوائم المالية يبحثون عن معلومات الملائمة لاتخاذ قراراتهم وفي نفس الوقت تكون موضوعية وموثوقية، حيث توفر القيمة العادلة معلومات مالية ملائمة لاتخاذ القرارات إلا أن الموثوقية غير متوفرة.

و رغم أن الجزائر تعاني من غياب سوق مالي كفء يساهم في نجاح وتقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وهذا وفقا لطريقة القيمة العادلة، كما يتطلب تطبيق القيمة العادلة في الجزائر إذا ما توفرت الاسواق المالية الفاعلة.

قائمة المحتويات

الفهرس	الصفحة
الاهداء	
الشكر والتقدير	
الملخص	
قائمة المحتويات	I
قائمة الجداول	II
قائمة الأشكال	III
قائمة الاختصارات والرموز	IV
مقدمة	أ-و
الفصل الأول: نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	
تمهيد الفصل	02
المبحث الأول: ماهية القيمة العادلة.....	03
المطلب الأول: محاسبة القيمة العادلة	03
المطلب الثاني: أساليب و أسباب التحول للقياس بالقيمة العادلة	08
المطلب الثالث: أسس ومعايير القياس المحاسبي	12
المبحث الثاني: تقييم نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	17
المطلب الأول: تقييم نموذج القيمة العادلة	17
المطلب الثاني: نماذج القياس المحاسبي.....	19
المطلب الثالث: مشاكل القياس المحاسبي.....	26
المبحث الثالث: أثر نموذج القيمة العادلة على جودة المعلومات المالية	29
المطلب الأول: أثر القيمة العادلة على خاصية الملائمة والموثوقية للمعلومات المالية	29
المطلب الثاني: أثر القيمة العادلة على الإفصاح ومنفعة المعلومات المالية	33
المطلب الثالث: أثر القيمة العادلة على خاصية القابلية للفهم والقابلية للمقارنة للمعلومات المالية	36
خلاصة الفصل	38
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد الفصل	40
المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية	41
المطلب الاول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة	41
المطلب الثاني: التحليل الوصفي للخصائص الديمغرافية لأفراد العينة	43
المطلب الثالث: اداة وهدف الدراسة	48
المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها	56

المطلب الأول: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف- سمرنوف) وتحليل فقرات الدراسة	56
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة بإستخدام الإرتباط (Corrélation de Pearson)	64
خلاصة الفصل.....	67
خاتمة	69
قائمة المراجع	75
قائمة الملاحق	

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
(1-1)	نطاق استخدام القيمة العادلة ضمن معايير المحاسبة الدولية	06
(2-1)	مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية	11
(3-1)	أسس قياس الصول والالتزامات حسب لجنة IASC.....	14
(4-1)	مقارنة بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية من حيث الملائمة والموثوقية	32
(1-2)	يبين عينة الدراسة	42
(2-2)	يبين توزيع العينة حسب الجنس	43
(3-2)	يبين توزيع العينة حسب العمر	44
(4-2)	يبين توزيع العينة حسب المستوى التعليمي	45
(5-2)	يبين توزيع العينة حسب الوظيفة	46
(6-2)	يبين توزيع العينة حسب الخبرة المهنية.....	46
(7-2)	يبين توزيع العينة حسب القطاع المنتمي إليه	47
(8-2)	يبين درجات مقياس ليكرت الخماسي	49
(9-2)	يبين مقياس تحديد الوزن النسبي والأهمية النسبية للوسط الحسابي	49
(10-2)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	51
(11-2)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية	52
(12-2)	الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية....	53
(13-2)	معاملات الارتباط ومستوى الدلالة لكل محور من المحاور والدرجة الكلية للاستبيان	54
(14-2)	يبين ثبات أداة القياس بطريقة التجزئة النصفية	54
(15-2)	يبين اختبار التوزيع الطبيعي لكل محور	56
(16-2)	تحليل فقرات المحور الأول: القياس المحاسبي المستند للقيمة العادلة	57
(17-2)	تحليل فقرات المحور الثاني: مساهمة القيمة العادلة في تحقيق جودة المعلومات المالية	59

(18-2)	تحليل فقرات المحور الثالث: مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية	61
(19-2)	يبين تحليل محاور الدراسة	63
(20-2)	يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وملاءمة المعلومات المالية	64
(21-2)	يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وموثوقية وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية.	65
(22-2)	يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية والقابلية للفهم للمعلومات المالية	65
(23-2)	يبين معامل الارتباط بين تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية ... وقابلية المقارنة للمعلومات المالية	66

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	رقم الصفحة
(1-2)	يوضح توزيع العينة حسب الجنس	43
(2-2)	يوضح توزيع العينة حسب متغير العمر	44
(3-2)	يوضح توزيع العينة حسب متغير المستوى	45
(4-2)	يوضح توزيع العينة حسب متغير الوظيفة	46
(5-2)	يوضح توزيع العينة حسب متغير الخبرة	47
(6-2)	يوضح توزيع العينة حسب متغير القطاع المنتمي اليه	47

قائمة المصطلحات بالغة الأجنبية

	La juste valeur	**القيمة العادلة**
	Le coût historique	التكلفة التاريخية
	Mesure la comptabilité	القياس المحاسبي
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معايير المحاسبة الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Accounting Standards	معايير التقارير الدولية المالية
IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المحاسبة الدولية في القطاع العام
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبين الأمريكية
SPSS	stistical Package For Sosial Science	برنامج التحليل الإحصائي

أولا: المراجع باللغة العربية

1. الكتب:

1. أحمد صلاح عطية، **مبادئ المحاسبة المالية**، الاسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الثانية، 2010.
2. احمد محمد نور، **المحاسبة المالية القياس والتقييم والافصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية**، الاسكندرية الدار الجامعية للنشر والتوزيع، 2000.
3. أحمد محمد نور، وأخرون، **مشاكل قياس الدخل والمحاسبة والافصاح على اصول قصيرة الاجل**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
4. حسن القاضي مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، عمان، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2007.
5. خالد جمال الجعارات، **معايير التقارير المالية الدولية 2007**، الاردن، اثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2008.
6. رضوان حلوة حنان نزار فليح البلداوي، **مبادئ المحاسبة المالية القياس والافصاح في القوائم المالية**، عمان، غثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، 2009.
7. رضوان حلوة حنان، **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير**، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 2، 2006.
8. رضوان حلوه حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، الاردن، دار وائل للنشر، طبعة الاولى، 2003.
9. سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، الأردن، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2009.
10. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، الجزائر، الجزء 2، 2009.
11. شعيب شنوف، **محاسبة مؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية**، الجزء الاول، 2008.
12. طارق عبد العال حماد، **الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية**، الإسكندرية، الدار الجامعية، الطبعة الاولى، 2010.
13. طارق عبد العال حماد، **المدخل الحديث في المحاسبة المحاسبة عن القيمة العادلة**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2003.
14. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة الجزء الثالث الادوات المالية**، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
15. طارق عبد العال حماد، **موسوعة معايير المحاسبة**، جامعة عين الشمس، الجزء الثالث المحاسبة عن الاستثمارات والمشتقات المالية، 2002.
16. عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، الكويت، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، طبعة الاولى، 1990.
17. عبد الحي مرعي محمد سمير الصبان، **اصول القياس والاتصال المحاسبي**، لبنان، دار النهضة العربية، 1988.
18. عطية عبد الحي مرعي، **اساسيات المحاسبة المالية منظور المعايير الدولية**، الاسكندرية، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الاولى، الجزء الاول، 2009.
19. محمد ابو نصار جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية**، الاردن، دار وائل للنشر، الطبعة 2، 2014.
20. محمد ابو نصار جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية**، عمان، الطبعة 2، 2009.
21. محمد سمير الصبان اسماعيل ابراهيم جمعة، **الاسس العامة في: القياس والافصاح المحاسبي، الاسكندرية**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، 1995.
22. محمد سمير الصبان، **مبادئ المحاسبة المالية كنظام للمعلومات**، الاسكندرية، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، الطبعة الاولى، 2012.
23. محمد مطر موسى السويطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية**، الاردن، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة 2، 2008.
24. هادي رضا الصفار، **مبادئ المحاسبة المالية الاسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**، الاردن، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة 1، الجزء 2، 2006.

25. وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، الاكادمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.

2. الرسائل والاطروحات:

26. بسمة سويد، **دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية–القيمة العادلة)**، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

27. تجاني بالراقي، **دراسة اثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح الاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، رسالة دكتراء غير منشورة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2006.

28. روحي وجدي عبد الفتاح عواد، **محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2010.

29. رولا كاسر لايقة، **القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف ودورها في ترشيد قرارات الاستثمار**، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة المصرفية، سوريا، 2007.

30. صالح حواس، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتراه، جامعة الجزائر، 2008.

31. فريد زعرات، **معالجة القوائم المالية من آثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة سعد دحلب، البليدة، 2009.

32. قويدري بوحفص، **تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية**، مذكرة ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

33. سعاد بوروسية، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير**، جامعة قسنطينة، .2010

34. محمد نواف حمدان عابد، **دراسة تحليلية لمشاكل القياس والإفصاح المحاسبي عن انخفاض قيمة الأصول الثابتة في ضوء المعايير الدولية**، مذكرة ماجستير، الاكادمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2006.

3. المقالات والنشريات و المجالات:

35. كرار سليم عبد الزهرة، واخرون، **قياس القيمة العادلة للأسهم العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية**، جامعة الكوفة، بغداد.

36. ابراهيم خليل حيدر السعدي، **مشكلات القياس المحاسبي الناجمة عن التضخم واثرها على استبدال الأصول**، مجلة كلية بغداد للعوم الاقتصادية الجامعة، جامعة فيلادلفيا، الأردن،العدد21، 2009.

37. احمد حلمي جمعة، مؤيد راضي خنفر، **المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة**، المجلة الاردنية في إدارة الأعمال، المجلد 3، العدد 4، 2007.

38. التجاني بالراقي، **القياس في المحاسبة ماهيته وقيوده ومدى تأثره بالتضخم**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد 8، 2008.

39. جبر ابراهيم الداعور محمد نواف عابد، **اعادة تقييم الاصول الثابتة في فلسطين**، مجلة جامعة الازهر، غزة، م10– ع 1، 2008.

40. جميل حسن النجار، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية**، المجلة الاردنية في إدارة مخاطر الأعمال، المجلد 9، العدد 3، 2013.

41. حازم الخطيب ظاهر القشي، **توجه معايير المحاسبة نحو القيم العادلة والدخل الاقتصادي واثر ذلك على الاقتصاد**، مجلة الزيتونة للبحوث العلمية، المجلد 2، العدد 2، جامعة الزيتونة الأردنية، 2004.

42. رضا إبراهيم صالح، **أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 46، العدد 2 ، جامعة الاسكندرية، 2009.

43. زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور، العدد 14 ، الجزء 2، 2010.

44. طه علوي ناصر هيثم هاشم الخفاف، **أهمية القياس المحاسبي للتكاليف البيئية ودورها في تفعيل جودة المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات**، مجلة الادارة ولاقتصاد، العدد 92، 2012.

45. محمد الهادي ضيف الله، **دور معايير المحاسبة الدولية في تطوير عملية القياس المحاسبي**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 7، العدد 1، 2014.

46. نعيم سابا، محاضرة حول: **القيمة العادلة والابلاغ المالي**، رحاب المركز الثقافي العربي، دمشق، 2007/07/2.

4. المؤتمرات والملتقيات:

47. شعيب شنوف أسماء زاوي، **دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي حول الازمة المالية والاقتصادية الدولية و الحوكمة العالمية**، جامعة فرحات عباس، سطيف، 20-21 أكتوبر 2009.

48. حده فروحات، أسامة عمامرة، **القيمة العادلة كأساس ومنهج للقياس المحاسبي عرض تحليلي لتجربة دولة الصين**، مداخلة ضمن: الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية(IAS- IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.

49. عفاف اسحق ابوزر، **المحاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية**، جامعة البترا، الاردن، 2008.

50. منى كامل، صفاء احمد العاني، **دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية**، المؤتمر العربي السنوي العام الاول، بغداد، 16-17 افريل 2014.

51. هوام جمعة، حديدي آدم، **اثر وامكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة المصارف الاسلامية**، المؤتمر العلمي التاسع للاقتصاد والتمويل الاسلامي، تركيا، 2013/8/11.

ثانيا: المراجع بالغة الاجنبية

52. Stella So and Malcolm Smith,"**Value-relevance of presenting changes in fair value of investment properties in the income Statement**: evidence from Hong Kong", Accounting and Business Research, Vol. 39 . No. 2.2009.

53. Poublishing , p . **Business Accounting** , London, Frank wood , 199 .

54. JOSÉ VIÑALS, Améliorer la comptabilisation en juste valeur Banque de France. Revue de la stabilité financière Octobre 2008 .

خاتمة

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية

مقـــــدمة

فهـــارس

قائمة المراجع

خاتمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم تسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر اكاديمي

ميدان العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

الشعبة: علوم التسيير

التخصص: تدقيق محاسبي

انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية

– دراسة ميدانية –

تحت إشراف الدكتور:

محمد الهادي ضيف الله

إعداد الطالبة:

عائشة شراد

لجنة المناقشة

عادل كدودة	**أستاذ مساعد(أ)بجامعة الوادي**	**رئيسا**
محمد الهادي ضيف الله	**أستاذ محاضر(ب)بجامعة الوادي**	**مشرفا ومقررا**
بشير زبيدي	**أستاذ مساعد(أ)بجامعة الوادي**	**ممتحنا**

السنة الجامعية: 2015/2014