الجمهـــوريـــة الجـــزائـــريـــة الـــديمقـــراطيـــة الشعبيـــة
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العـــالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جـــامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر الـــوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

إعداد الطالب
أنيس هزلة

إشراف
أ.د. محمـــد الهادي ضيف الله

أمـــــام اللجنة المكونة من السادة:

رضـــــا زهـــــــــواني	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	رئيســـــــــا
محمـــــد الهـــــادي ضيف الله	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	مشرفـــا ومقررا
عـــــلي العـــــــــبسي	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــــوادي	مشرفـــا مساعدا
يـــــونـــــس زيـــــــــن	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	منـــــاقشـــــا
محمـــــــد فيصل مـــــايـــدة	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــــوادي	منـــــاقشـــــا
خـــــالـــــــد مقـــــــدم	أستـــــاذ	جامعـــــــة ورقلـــــة	منـــــاقشـــــا
أميـــــن بـــــــن سعيـــــــد	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــجزائـــر3	منـــــاقشـــــا

المـــــوسم الجامعـــــي: 2021 2022

الجمهـــوريـــة الجـــزائـــريـــة الـــديمقـــراطيـــة الشعبيـــة
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العـــالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جـــامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر الـــوادي
University Of Echahid Hamma Lakhdar El Oued
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية

دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

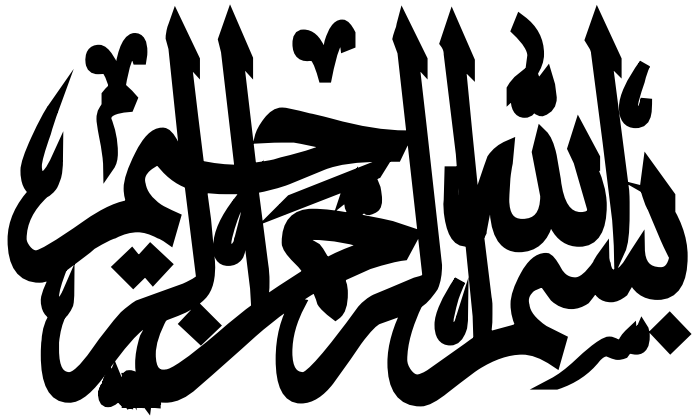
إعداد الطالب
أنيس هزلة

إشراف
أ.د. محمـــد الهادي ضيف الله

أمـــــام اللجنة المكونة من السادة:

رضـــــا زهـــــــــواني	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	رئيســـــــــا
محمـــــد الهـــــادي ضيف الله	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	مشرفـــا ومقررا
عـــــلي العـــــــــبسي	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــــوادي	مشرفـــا مساعدا
يـــــونـــــس زيـــــــــن	أستـــــاذ	جامعـــــة الـــــوادي	منـــــاقشـــــا
محمـــــــد فيصل مـــــايـــدة	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــــوادي	منـــــاقشـــــا
خـــــالـــــــد مقـــــــدم	أستـــــاذ	جامعـــــــة ورقلـــــة	منـــــاقشـــــا
أميـــــن بـــــــن سعيـــــــد	أستـــــاذ محـــاضر –أ–	جامعـــــة الـــجزائـــر3	منـــــاقشـــــا

المـــــوسم الجامعـــــي: 2021 2022



﴿ قَالُواْ سُبۡحَٰنَكَ لَا عِلۡمَ لَنَآ إِلَّا مَا عَلَّمۡتَنَآۖ إِنَّكَ أَنتَ ٱلۡعَلِيمُ ٱلۡحَكِيمُ ٣٢﴾

سُورَةُ البَقَرَةِ

﴿ ٱلرَّحۡمَٰنُ ١ عَلَّمَ ٱلۡقُرۡءَانَ ٢ خَلَقَ ٱلۡإِنسَٰنَ ٣ عَلَّمَهُ ٱلۡبَيَانَ ٤﴾

سُورَةُ الرَّحۡمَٰن

الإهداء

إلى معلم الانسانية رسول الهدى والرحمة سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم

✦✧

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما .

✦✧

إلى رفيقة دربي زوجتي الغالية.

✦✧

إلى أبنائي مهجة قلبي لمار–أحمد زكرياء– آمنة

✦✧

إلى أخوتي الأعزاء

✦✧

إلى الذين ربطتني بهم محبة في الله وقدموا لي كل الحب والدعم أخوتي " أحمد الصالح، الصادق، محمد رياض، حسين، عبد الغني، محمد الأزهر، فهد " إلى من لم يسعني المقام لذكرهم، إليكم أصدقائي الأعزاء .

✦✧

إلى جميع أساتذتي، أساتذة، إداريين، عمال كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الوادي، إلى كل من يحمل اسم جامعة الوادي

✦✧

إلى أبنائي وطني العظيم اهدي رسالتي

✦✧

وطني الحبيب إليك ما تسمى

"**أنيس**"

شكر وتقدير

قال تعالى (. . . . . **وَمَن يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ** . . . . .) *لقمان: 12*

أحمد الله تعالى حمدا كثيرا طيبا مباركا ملئ السماوات والأرض على ما أكرمني به من اتمام هذه الدراسة التي ارجوان تنال رضاه

وبعد : فأتقدم بوافر الشكر وعظيم التقدير لأستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور "**محمد الهادي ضيف الله**" لتفضله بالإشراف على دراستي هذه إذ لم يدخر جهدا في التوجيه والنصح والإرشاد فجزاه الله خير الجزاء

كما اتوجه بجزيل الشكر والتقدير لأعضاء لجنة المناقشة لتحملهم تعب قراءة وتصويب دراستنا المتواضعة وتحملهم عناء المناقشة

كما أتقدم بجزيل الشكر "**د . خير الدين وصيف فايزة**" و"**د . عمر ملوكي**"، "**أ . د . عباس فرحات**"

كما أتوجه بالشكر الوافر إلى كل من قدم لنا يد العون من أساتذة وأخوة وأصدقاء والأقارب حتى بالنصيحة والدعاء

فجزآكم الله عنا خير الجزاء

"**أنيس**"

ملخص الدراسة

باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى بيان تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، ولقياس هذا الأثر تم تصميم استبانة لجمع المعلومات من عينة الدراسة ومعالجتها احصائياً بواسطة (SPSS)، حيث تكونت عينة الدراسة من 202 مؤسسة اقتصادية وممارسين لمهنة المحاسبة والأكاديميين، باستخدام الطرق الإحصائية الملائمة لمثل هاته الدراسات كالانحدار المتعدد، والاختبارات المعلمية واللامعلمية وتوصلت الدراسة إلى:

- ✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة، عند مستوى معنوية (α= 0.05)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة، عند مستوى معنوية (α= 0.05)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة، عند مستوى معنوية (α= 0.05)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة، عند مستوى معنوية (α= 0.05)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة، عند مستوى معنوية (0.05 =α).

وأوصت الدراسة بضرورة تعزيز مفاهيم تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومتابعة كل ما يطرأ بشأنها من مستجدات وتطورات في معايير الإبلاغ المالي، أما في الجزائر فبالإضافة إلى ما سبق عليها إصلاح وتطوير المناخ الاقتصادي.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية، القيمة العادلة، بدائل القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، أسواق الأوراق المالية، المعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS.

Abstract

English language

This study aimed to demonstrate the impact of fair value accounting on accounting disclosure in light of the developments in international financial reporting standards IAS/IFRS, and to measure this effect, a questionnaire was designed to collect information from the study sample and processed statistically by (SPSS), where the study sample consisted of 202 economic institutions and practitioners For the accounting profession and academics, using appropriate statistical methods for such studies as multiple regression, and parametric and non-parametric tests. The study concluded:

- ✓ There is no statistically significant effect of the foundations and requirements for measurement according to fair value on the interrelationship between disclosure and information quality according to the principle of fair value, at a significant level ($\alpha = 0.05$);
- ✓ There is a statistically significant effect of measuring fair value according to international accounting standards and international financial reporting standards on the interrelationship between disclosure and information quality according to the fair value principle, at a significant level ($\alpha = 0.05$);
- ✓ There is a statistically significant effect of the foundations and requirements for measurement according to fair value on the requirements for disclosure of financial statements and reports according to fair value, at a significant level ($\alpha = 0.05$);
- ✓ There is a statistically significant effect of measuring fair value in accordance with international accounting standards and international financial reporting standards on the requirements for disclosure of financial statements and reports according to fair value, at a significant level ($\alpha = 0.05$);
- ✓ There is a statistically significant effect of the interrelationship between disclosure and the quality of information according to the fair value principle on the requirements for disclosure of financial statements and reports according to the fair value, at a significant level ($\alpha = 0.05$).

The study recommended the need to strengthen the concepts of applying fair value accounting and to follow up on all developments and developments in the financial reporting standards that occur in it. As for Algeria, in addition to the above, it has to reform and develop the economic climate.

Key words: Historical cost, fair value, accounting measurement alternatives, accounting disclosure, stock markets, IAS/IFRS international accounting and reporting standards.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
الإهداء	–
شكر وتقدير	–
ملخص الدراسة	–
فهرس المحتو ت	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الاشكال	VII
قائمة الاختصارات	IX
قائمة الملاحق	XI
المقدمة العامة	أ-ح
الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة	
تمهيد	-02-
المبحث الأول: القياس في الفكر المحاسبي	**-03-**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي	-03-
المطلب الثاني: تطور بدائل القياس في الفكر المحاسبي	-10-
المطلب الثالث: تقييم بدائل القياس المحاسبي	-14-
المبحث الثاني: القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية	**-25-**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة	-25-
المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	-34-
المطلب الثالث: القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13	-38-
المطلب الرابع: تقييم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	-46-

المبحث الثالث: انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي	**-48-**
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي	-48-
المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	-61-
المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز كفاءة السوق المالي	-63-
المبحث الرابع: عرض وقراءة في الدراسات السابقة	**-69-**
المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة للغة العربية	-69-
المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة للغة الأجنبية	-77-
المطلب الثالث: عرض أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة	-86-
خلاصة الفصل	**-88-**
الفصل الثاني: وصف وتحليل عينة الدراسة	
تمهيد	-90-
المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية	**-91-**
المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيا ت	-91-
المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعينة الإحصائية	-99-
المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة	**-106-**
المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر محاور الدراسة للمتغيرات المستقلة	-106-
المطلب الثاني: اختبار استقلالية متغيرات الدراسة	-119-
المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية	**-122-**
المطلب الأول: اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة	-122-
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الرئيسية لتأثيرات المباشرة بين متغيرات الدراسة	-129-
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات الرئيسية للتأثيرات غير المباشرة بين متغيرات الدراسة	-135-
خلاصة الفصل	**-141-**
الخاتمة العامة	-140-
قائمة المراجع	-146-
قائمة الملاحق	-159-

قائمة الجداول

قـائمـة الجـداول

رقم الجدول	العنـــــــــوان	رقم الصفحة
01-01	يوضح مراحل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13	-38-
01-02	يوضح درجات مقياس ليكارت	-92-
02-02	يوضح إجابات الأسئلة ودلالتها	-93-
03-02	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية	-93-
04-02	طرق توزيع استمارة الاستبيان	-99-
05-02	يبين مستوى التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة	-99-
06-02	يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب الوظيفة	-100-
07-02	يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي	-101-
08-02	نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان	-102-
09-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الأول	-103-
10-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثاني	-104-
11-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثالث	-104-
12-02	نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الرابع	-105-
13-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الاول	-107-
14-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني	-110-
15-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث	-113-
16-02	نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الرابع	-116-
17-02	تلخيص نتائج التحليل الإحصائي لمحاور الاستبيان	-118-
18-02	اختبار استقلالية أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح في القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة	-119-
19-02	اختبار استقلالية قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة	-120-
20-02	اختبار استقلالية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة	-121-
21-02	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة	-122-
22-02	نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة	-123-
23-02	نتائج تحليل التباين للانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية	-124-
24-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول	-125-
25-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	-125-
26-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية	-126-

27-02	اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة	-130-
28-02	معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول	-130-
29-02	نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى	-131-
30-02	قيم مؤشرات تطابق النموذج للدراسة	-136-
31-02	التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة	-137-

قائمة الاشكال

قـائمـة الأشكـال

رقم الشكل	العنـوان	رقم الصفحة
01-01	البنية الهرمية للخصائص المحاسبية	-57-
01-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-127-
02-02	طبيعة توزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-128-
03-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-128-
04-02	طبيعة التوزيع الطبيعي	-133-
05-02	طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي	-133-
06-02	توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة	-134-
07-02	نموذج تحليل المسار (PA) لمتغيرات الدراسة Path Diagram	-135-

قائمة الاختصارات

الاختصار	الدلالة
FASB	*Financial Accounting Standards Bords*
IASC	*International Accounting Standards Commitee*
AAA	*American Accounting Association*
IASB	*International Accounting Standards Bord*
AICPA	*American Institute of Certified Public Accountants*
SCF	*Système Comptable Financier*
CAS	*Chinese Accounting Standards*
IFRS	*International Financial Reporting Standards*
IVSC	*International Evaluation Standards Committee*
IAS	*International Accounting Standards*
SFAS	*Statement Of Financial Accounting Standards*
SEC	*Securities Commission*
FAS	*Financial American standards*

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنـــــــــوان الملحـــــق	رقم الصفحة
01	قائمة الاساتذة المحكمين للاستبيان	-160-
02	استمارة الاستبيان باللغة العربية	-161-
03	استمارة الاستبيان باللغة الإنجليزية	-166-
04	استمارة الاستبيان باللغة لفرنسية	-171-
05	مخرجات برنامج SPSS	-176-

المقدمة العامة

1- تمهيد

تطورت المحاسبة في العقود الأخيرة نظرا لاتساع حجم المنشآت وتعدد أعمالها وزيادة أعداد المستثمرين والمقترضين وزيادة الحرية في انتقال رؤوس الأموال نتيجة انضمام عدد كبير من دول العالم لمنظمة التجارة العالمية، لذلك فإن حاجة مستخدمي القوائم والتقارير المالية إلى المعلومات المتعلقة بالمنشآت قد أخذت أبعادا جديدة، بحيث أصبح هناك اهتمام متزايد بالمعلومات المتعلقة بالمنشأة كما ونوعا، وكذلك التوقعات والخطط المستقبلية للإدارة، وبما أن المعلومات الواردة في القوائم المالية تمثل مخرجات النظام المحاسبي، فإن نجاح وفعالية النظام المحاسبي يتوقف على مدى ملائمة وموثوقية هذه المعلومات ومدى مساهمتها في خلق مناخ استثماري يسود فيه المصداقية والشفافية والملائمة تفي بضرورات المستثمرين وحاجاتهم لاتخاذ قرارات رشيدة.

وبالرجوع إلى الفكر المحاسبي نجده قد استقر على اتباع محاسبة التكلفة التاريخية كأساس للقياس والاعتراف والإفصاح المحاسبي لسنوات طويلة، إلا أن المتتبع للكتابات المحاسبية خلال العقدين الماضيين سيجد تزايد مساحة الجدل الدائر بشأن محاسبة التكلفة التاريخية بين الباحثين بصورة كبيرة ما بين مؤيد ومعارض، فبينما يرى مؤيدو محاسبة التكلفة التاريخية أنها المقياس المحاسبي الوحيد الذي تتوفر فيه الموثوقية والقابلية للتحقق، فإن معارضيها يرونها أنها تعاني من عدم الملائمة لاتخاذ القرارات الصائبة، بالإضافة إلى تمكين المنشآت من إدارة أرباحها، كما تعمل على تشويه القوائم والتقارير المالية لأنها تتجاهل الاعتراف بالأصول الملموسة المتولدة داخليا وغيرها، الأمر الذي ترتب عليه وجود فجوة كبيرة بين القيم الدفترية والقيم السوقية لها هذا من جهة، ومن جهة أخرى يرى أيضا معارضو التكلفة التاريخية على أنها تستند إلى افتراض ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد، فالدينار على سبيل المثال الذي دفع مقابل اقتناء أصل منذ سنوات يساوي الدينار الذي يدفع الآن لاقتناء أصل آخر، في حين الواقع يؤكد أن القوة الشرائية لوحدة النقد غير ثابتة خصوصا في الآونة الأخيرة نتيجة التضخم وارتفاع الأسعار، الأمر الذي يجعل البيانات المستمدة من القوائم المالية لا تعبر عن المركز المالي ونتيجة النشاط بشكل سليم.

وقد انعكست هذه الانتقادات الموجهة إلى للقياس بالتكلفة التاريخية على فلسفة وآراء معدي القواعد والمعايير المحاسبية في العديد من الدول، بالإضافة إلى واضعي معايير المحاسبة الدولية، حيث اتجهت العديد من المعايير إلى البحث عن طرق للقياس تعتمد على القيمة العادلة، حيث إن استخدام قياس القيمة العادلة بدلا من القياس بالتكلفة التاريخية كمدخل للقياس المحاسبي يعد نموذجًا ملائمًا وموضوعيًا ويعمل على إعداد قوائم مالية عادلة وحقيقية بما يجعل قياس الأرباح أكثر واقعية وبيانات المركز أكثر دلالة، كما يؤدي إلي تحسين الملاءمة المالية، بينما يجعل قياس التكلفة التاريخية بيانات المركز المالي أقل دلالة وواقعية لأنه يستند إلى الماضي من خلال الاستناد إلى مجموعة من القواعد والسياسات المحاسبية في الفكر المحاسبي.

2- مشكلة الدراسة

ومن خلال ما سبق، ولمعالجة هذه الدراسة سنقوم بصياغة الاشكالية الرئيسية التالية:

ما هو أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية للقيمة العادلة على الإفصاح وجودة المعلومة المحاسبية؟

3- الأسئلة الفرعية

وقصد الاحاطة بكل جوانب الاشكالية الرئيسية نطرح الاسئلة الفرعية التالية:

- ✓ ما هي أسس القياس المحاسبي وفق مفهوم القيمة العادلة؟
- ✓ ما هي مستجدات معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية للقياس بالقيمة العادلة؟
- ✓ هل يؤثر الإفصاح المحاسبي وفق معايير المحاسبية والإبلاغ المالي الدولية على تقديم معلومات مالية ملائمة لمختلف المستخدمين؟
- ✓ ما هي انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومة المحاسبية؟

4- فرضيات الدراسة

وبناء على الاشكالية المطروحة والاسئلة الفرعية لها، يمكن صياغة الفرضيات التالية:

- ✓ **الفرضية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)؛
- ✓ **الفرضية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)؛
- ✓ **الفرضية الثالثة:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)؛
- ✓ **الفرضية الرابعة:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$)؛

- ✓ **الفرضية الخامسة:** يوجد أثر ذو دلالة احصائية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha= 0.05$)؛
- ✓ **الفرضية السادسة:** يتوسط متغير العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة العلاقة بين كل من أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة وقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتغير متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية ($\alpha= 0.05$).

5- أسباب اختيار الموضوع

- ✓ الرغبة الذاتية في البحث في هذا الموضوع، إضافة إلى ارتباطه بالتخصص الأكاديمي والمهني؛
- ✓ مساهمة كل من القياس والافصاح المحاسبي في إعطاء قوائم مالية ذات دلالة وشفافية بما تحتويه من المعلومات؛
- ✓ التوجه العالمي لاعتماد القيمة العادلة كأداة للقياس المحاسبي خصوصا بعد صدور معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13.

6- أهداف الدراسة

وللإجابة على الاشكالية الرئيسية للبحث والاسئلة الفرعية لها، ومحاولة اختبار مدى صحة الفرضيات فإن الدراسة تهدف إلى:

- ✓ معرفة مختلف طرق القياس في المجال المحاسبي والضوابط والقواعد التي تحكمها؛
- ✓ دراسة مشكلات القياس والإفصاح في ضوء الأطر الفكرية للمحاسبة المالية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ التعرف على دور القيمة العادلة في تحقيق القياس السليم للأحداث والعمليات المالية، وصولاً إلى معلومات محاسبية واقعية تساهم في تعزيز تنبؤات المستثمرين؛
- ✓ إبراز المعوقات التي تواجه الشركات في تطبيق محاسبة القيمة العادلة كمعالجة بديلة مسموح بها والواردة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية؛
- ✓ التعرف على مدى الجدية التي توليها المؤسسات في تطبيق قواعد القياس والإفصاح المحاسبي ومدى تمكن المؤسسات من تجسيدها على أرض الواقع؛
- ✓ توضيح المفاهيم المرتبطة بالإفصاح المحاسبي وعلاقتها بكفاءة سوق الأوراق المالية؛

- ✓ تقييم جودة الإفصاح المحاسبي من خلال تبني مفهوم القيمة العادلة كأساس مستحدث للقياس المحاسبي؛
- ✓ التعرف على معايير محاسبة القيمة العادلة والمشاكل المتوقعة من تطبيقها في الشركات، وتسليط الضوء على أهم قواعد الإفصاح الواردة في هذه المعايير؛
- ✓ معرفة آراء كل من المهنيين والأكاديميين حول معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تكريس مفهوم القيمة العادلة.

7- أهمية البحث

- ✓ تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول أحد أسس القياس المستحدثة في الفكر المحاسبي والمتمثلة في القيمة العادلة، والتي تم اعتمادها في السنوات الأخيرة بشكل واسع من قبل المنظمات والهيئات المهنية؛
- ✓ معرفة انعكاسات تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية؛
- ✓ تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بمعلومات ملاءمة تساعدهم في ترشيد قراراتهم الاقتصادية؛
- ✓ الحاجة إلى حماية مستخدمي المعلومات المحاسبية من الغش والتظليل وعدم التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية التي تعكس الوضع المالي للشركات المصدرة لها؛
- ✓ تعالج محورا مهما كان محل اهتمام المختصين في مجال المحاسبة ومختلف الأعوان الاقتصاديين وخاصة المستخدمين للقوائم المالية للمؤسسة باعتبارها المرآة التي تعكس الوضع الصادق للمؤسسة؛
- ✓ المحافظة على رأس المال الشركات من خلال عرض وتسوية عناصر الأصول بالقيمة العادلة، رغم الصعاب التي تواجه المحاسبين في مجالي القياس وإعادة التقييم.

8- حدود الدراسة

تقتصر الدراسة على محاولة بيان تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي وجهة نظر المؤسسات الاقتصادية والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر سواء مهنيين أو أكاديميين، حيث ركزت الحدود المكانية للدراسة على ولايات بالجنوب الشرقي الجزائري، حيث شملت كل من: الوادي- بسكرة-ورقلة- غرداية، أما بالنسبة للحدود الزمانية فكانت خلال سنة 2021، وبالتحديد خلال الفترة الممتدة من شهر أوت إلى غاية شهر أكتوبر.

9- منهج البحث

لمعالجة هذا البحث اعتمدنا المنهج الوصفي والتحليلي، فكان استخدامه عبر كامل فصول البحث حسب ما تقتضيه مرحلة المعالجة وذلك بغرض التعمق في فهم وتبيان العناصر المكونة للموضوع وتحليل مختلف

العلاقات بتحديد أثارها وخاصة فيما يتعلق بالجوانب العملية التنفيذية المتعلقة بتطبيق محاسبة القيمة العادلة، بالإضافة إلى الاستخدامات المختلفة لها للوصول إلى استنتاجات تمكننا من الإجابة على الإشكالية المطروحة متضمنة الأسئلة الفرعية للإلمام بالموضوع محل الدراسة.

أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا منهج دراسة الحالة "نموذج الاستبيان" وذلك باستخدام التحليل الكمي الذي يسمح بتطبيق ما قمنا به في الجانب النظري، كما تم استخدام المنهج الاستقرائي وهذا من خلال استقراء نتائج التطبيق العملي وتوضيح مدى صحة فروض البحث التي تسعى نحو اختبار مدى صحتها.

10- تقسيمات البحث

يشتمل موضوع الدراسة على فصلين عرضت بطريقة تخدم الغرض والموضوع، بالعمل على توضيح الإطار النظري لكل من العنصرين الأساسيين للموضوع محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، والعمل أيضا على التعمق في تحليل تلك العلاقات والكشف عن عناصرها وإبراز تأثيراتها.

فقد تناولنا في الفصل الأول الادبيات النظرية للدراسة الذي يشكل الإطار العام لهذا الموضوع، حيث تعرضنا من خلاله في المبحث الأول إلى القياس في الفكر المحاسبي، والمبحث الثاني القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية، أما المبحث الثالث انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي، أما المبحث الرابع فخصص لعرض وقراءة في الدراسات السابقة.

وفي الفصل الثاني تمت الدراسة التطبيقية للموضوع، والمتعلقة بمدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، التي أقيمت على عينة من المؤسسات الاقتصادية والمهنيين سواء أكاديميين أو ممارسين لمهنة المحاسبة، وذلك من خلال تطرقنا إلى ثلاثة مباحث، فالأول منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية، أما الثاني فقد خصص إلى تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة، بينما المبحث الأخير يتعلق باختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

الأدبيات النظرية

للدراسة

تمهيد

يتعاظم دور المحاسبة بمختلف فروعها كنظام لإنتاج المعلومات ذات المنفعة النسبية من خلال الإفصاح عن المعلومات المالية لشرائح مختلفة وواسعة من المجتمع، سواء اتفقت مصالحهم أم تعارضت، وذلك في شكل قوائم وتقارير مالية تعكس أحداث ووقائع الكيان الاقتصادي، مما له بالغ الأثر في اتخاذ القرارات الاقتصادية والاستثمارية وغيرها.

وبما أن المحاسبة تهدف إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح عن المعلومات المحاسبية لمستخدميها، بغية مساعدتهم في اتخاذ القرارات الصائبة، لذا فإنه يجب إتباع مبادئ وقواعد وسياسات محاسبية تؤدي إلى مخرجات محاسبية تعبر عن الحقائق والعلاقات الأساسية المتعلقة بالكيان.

ويشير الفكر المحاسبي إلى أن المحاسبة قد نشأت في فترة اتسمت باستقرار الظروف الاقتصادية السائدة وبالتالي ثبات الأسعار لفترات طويلة هذا من جهة، واعتمادها على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للاعتراف والقياس والإفصاح من جهة أخرى، إلا أن تلك الظروف بدأت في التغير منذ بداية الحرب العالمية الأولى وحتى الآن، وما تبع ذلك من ارتفاع في الأسعار على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي، وبالتالي أصبحت المعلومات المحاسبية المعدة على أساس التكلفة التاريخية غير ملائمة لعملية اتخاذ القرار لعدم تمثيلها للواقع لأنها أصبحت شيء من الماضي، وعليه كان من الضروري على الهيئات المهنية البحث عن أسلوب للقياس يتمتع بكل من الملائمة والموثوقية.

وتأسيسا لما سبق فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى أربعة مباحث:

المبحث الأول: القياس في الفكر المحاسبي؛

المبحث الثاني: القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية؛

المبحث الثالث: انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي؛

المبحث الرابع: عرض وقراءة في الدراسات السابقة.

المبحث الأول: القياس في الفكر المحاسبي

يعتبر القياس المحاسبي المحور الاساسي الذي ترتكز عليه الانشطة المحاسبية بشكل عام في انتاج المعلومات المحاسبية، وتتوقف عليه دقة تلك المعلومات ومدى ملاءمتها وموثوقيتها، وبهذا الشكل يكتسب القياس المحاسبي قدرة كبيرة ومؤثرة في عملية اتخاذ القرار، لذلك تكمن معظم المشاكل المحاسبية التي تعاني منها المحاسبة في القياس المحاسبي.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي

يمثل القياس جوهر العمل للمحاسبي، نظرا لأهميته لدى مستخدمي القوائم المالية، كونه يوفر معلومات مالية حول الوضعية المالية للمؤسسة من حيث أدائها المالي والتغيرات الحاصلة فيه.

أولا: مفهوم القياس المحاسبي

- القياس هو مقابلة أو مطابقة أحد جوانب أو خصائص مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر وتتم هذه المقابلة أو المطابقة باستخدام الأرقام أو الرموز وذلك طبقا لقواعد معينة؛[1]
- القياس هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا للقواعد، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار؛[2]
- وعرف (Steven) القياس على أنه المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي؛[3]
- أما بالنسبة لجمعية المحاسبين الأمريكيين فقد عرفت القياس المحاسبي في التقرير الصادر عنها سنة 1966 كما يلي: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة؛[4]
- وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC القياس المحاسبي بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية.[5]

---

[1]– عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 62.

[2]– ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2016، ص: 185.

[3]– محمد مطر، موسى السيوطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، ط 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2008، ص: 130.

[4]– نفس المرجع، ص: 185.

[5]– حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، الأردن، 2007، ص: 142.

ثانيا: مبادئ القياس المحاسبي

يعرف المبدأ على أنه قانون عام يتم التوصل أليه عن طريق الربط المنطقي بين الأهداف والمفاهيم والفروض، وهو بهذا يمثل جوهر النظرية وقمة البناء الفكري.

وتعد المبادئ الأساس للسلوك أو التطبيق العملي، بالتالي فان المبادئ المبنية على أساس نظري، تحليلي فإن تحقيقها يجب أن يرتكز بداية على مدى اتساقها المنطقي، ولكن إذا كانت المبادئ مبنية على فحص ظواهر اقتصادية أو اجتماعية من واقع الحياة العملية فان تحقيقها يجب أن يتم عن طريق إرجاع التنبؤات النظرية إلى واقع العالم الحقيقي، وللقياس المحاسبي المالي أربعة مبادئ أساسية يرتكز عليها وتتمثل بـ:[1]

1- الموضوعية

إن مبدأ الموضوعية والذي ربما يعد أكثر مبادئ القياس المحاسبي أهمية وشمولية وهو ينص على إن معلومات المحاسبة المالية يجب أن تكون قابلة للتحقق منها وكذلك أن تتصف بالثقة، إن هذا المبدأ يتطلب أن تكون قيمة العمليات التي تحدث بواسطة الموجودات والمطلوبات محددة بموضوعية ومدعمة بالوثائق كدليل إثبات على صحة العمليات إن مبدأ الموضوعية أكثر المبادئ المحاسبة المالية شمولية وان تأثيراته في كل جوانب القياس ويضم الأداء العملياتي والذي يعد مركز مبدأي المقابلة والاعتراف بالإيراد.

2- المقابلة

يشير إلى أن يتم مقابلة جهود المنشآت خلال فترة معينة مع الفوائد التي تحققت من تلك الجهود، وهذا يشكل الأساس في قياس أداء العمليات ويبدأ هذا المبدأ عندما تتعرض الشركة لتكاليف الغرض من تلك التكاليف هو توليد المنافع، والتي تعرف -النافع - بصيغة الإيرادات، فإذا تم توليد الإيرادات مباشرة فإن التكاليف ستعامل على إنها مصاريف تظهر في قائمة الدخل للفترة الحالية، أما إذا كانت الإيرادات متعلقة بالفترات المستقبلية فان تلك التكاليف تعد كموجودات أو ترسمل وتظهر في الميزانية، وفي الفترات المستقبلية عندما تتحقق الإيرادات فالموجودات تتحول إلى مصاريف تظهر في قائمة الدخل للفترات المستقبلية ولهذا فان التكاليف التي تحدث لتوليد الإيرادات تتقابل مع تلك الإيرادات في ذات الفترة التي تحققت فيها الإيرادات، هذه العملية تبرز القياس الفتري لصافي دخل الوحدة أو أداء الشركة.

[1]- نسيم يوسف حنا، **مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة الموصل، العراق، 2006، ص ص: 19-21.

3- الاعتراف بالإيراد

إن هذا المفهوم يختلف من منشاة إلى أخرى والسبب في ذلك يعود إلى إن عملية البيع أو تقديم الخدمة تمر بأربعة مراحل وهي:

- ✓ الطلب؛
- ✓ أثناء الإنتاج؛
- ✓ بعد الإنتاج؛
- ✓ الدفع.

ويمكن أن يتحقق الإيراد في أي مرحلة من المراحل السابقة ويتوقف ذلك على نوع السلعة أو الخدمة المقدمة، ولكن المرحلة الأكثر شيوعا للاعتراف بالإيراد هي المرحلة الثالثة أي عندما يتم نقل السلعة أو الخدمة، إن الشركة تعترف بالإيراد متى ما تم نقل المخاطر المتعلقة بالسلعة أو الخدمة من البائع أو المنتج إلى المشتري أو المستفيد، إذا أفضل معيار للاعتراف بالإيراد هو عملية نقل المخاطر ويمكن إن تتم عملية نقل المخاطر المتعلقة بالسلعة في أي مرحلة من المراحل الأربع السابقة.

إن مبدأ الاعتراف بالإيراد يجب أن يقابل الحالات الأربع التالية قبل أن يضمن الإيراد في قائمة الأرباح والخسائر، وتتمثل هذه الحالات في:

- ✓ إن الشركة قد قطعت شوطا هاما في مجال الإنتاج والمبيعات؛
- ✓ إن مبلغ الأرباح يمكن إن يقاس بموضوعية؛
- ✓ إن الجزء الرئيسي من التكاليف الباقية يمكن تقديرها بصورة معقولة؛
- ✓ المجموع النهائي للنقد مقنع وبصورة مقبولة.

4- الثبات

يشير هذا المبدأ إلى أهمية تلاؤم الإجراءات المحاسبية المستخدمة في الوحدة المحاسبية مع إمكانية قياس مركزها المالي ونتائج نشاطها كما يجب الثبات والاستمرار في استخدام هذه الإجراءات من فترة إلى أخرى وهو يعد خاصية هامة لتحقيق إمكانية المقارنة وتقديم معلومات مفيدة، وبالأخص في ضوء تعدد البدائل من الطرق المحاسبية، مثل الاختلاف في طرق توزيع التكاليف وقياس الاستهلاك والمداخل المختلفة لتسعير المخزون السلعي والأشكال المختلفة لتصنيف وعرض البيانات المالية والتشغيلية فإن الطريقة المحاسبية المستخدمة يجب الاستمرار في تطبيقها لتحقيق المقارنة في كيفية عرض القوائم ولكن هذا لا يعني انه لا يجوز التغيير، بل في حالة تغير الظروف فإنه يمكن تغيير الطرق المحاسبية.

ثالثا: أركان القياس المحاسبي

تقوم عملية القياس على أربعة أركان أساسية هي: [1]

1- الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس أيا كان نوعها على خاصية معينة لشيء معين، وإذا اعتبرنا أن المؤسسة هي مجال القياس المحاسبي، فإن الخاصية التي تنصب عليها عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لحدث من الأحداث الاقتصادية للمؤسسة، أو الطاقة الإنتاجية لها.

2- المقياس المناسب للقياس: ويعني هذا الأساس أن يتم الاعتراف بالمعاملات والأحداث عندما تقع بغض النظر عن تحصيل أو سداد النقدية وما في حكمها ويتم إثباتها في السجلات المحاسبية وإظهارها في القوائم المالية للفترات المحاسبية المتعلقة بها.

3- وحدة القياس: من المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة تتمثل في وحدة النقد، ويشترط أن تكون هذه الوحدة ثابتة ومتجانسة حتى تكون نتيجة القياس قابلة للمقارنة والتجميع.

4- الشخص القائم بعملية القياس: تختلف نتائج القياس المحاسبي باختلاف الشخص القائم بعملية القياس خاصة في حالة عدم توفر مقاييس موضوعية.

رابعا: العوامل المؤثرة في القياس المحاسبي

هناك العديد من العوامل التي تؤثر في عملية القياس المحاسبي، أبرزها ما يلي: [2]

1- عدم التأكد

حتى يمكن قياس نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي للمؤسسة فإنه يستلزم اللجوء إلى العديد من الافتراضات والتقديرات منها: تقسيم حياة المؤسسة إلى فترات زمنية متساوية وتقدير العمر الإنتاجي للأصول طويلة الأجل القابلة للاهتلاك مع اختيار الأسلوب الملائم لاهتلاكها، وهذا يعني أن القياس المحاسبي لصافي الدخل والمركز المالي هو في أحسن الحالات مجرد تقديرات في ظل ظروف عدم التأكد في المستقبل.

[1]– آسيا لعروسي، **تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**، رسالة ماجستير، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، بجامعة محمد بوضياف– المسيلة، الجزائر، 2014/2013، ص:09.

[2]– تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2006، ص ص: 96-98.

2- الموضوعية والقابلية للتحقق

إن مفهوم الموضوعية ومستوي دقة المعلومات المحاسبية ودرجة الثقة فيها تختلف باختلاف الأغراض التي تهدف المعلومات المحاسبية إلى تحقيقها، فقد يقوم المحاسب بالقياس بناء على التكلفة التاريخية وتكون البيانات التاريخية مدعمة بمستندات تعتبر الأساس المنطقي لقابلية التحقق، لكن هذا القياس يصبح مضللا إذا كانت المعلومات ستقدم إلى الإدارة مثلا لاتخاذ قرارات إدارية أو اقتصادية مثل أغراض التسعير أو الاستثمار، لذا يعترض البعض على مبدأ الموضوعية، ويرون أن استخدام التكلفة التاريخية يؤدي إلى نتائج مضللة ولا يكون صالحا إلا في حالة الاقتصاد الساكن أي عند ثبات الأسعار، ومن جهة أخرى يمكن للمحاسب أن يقوم بالقياس على أساس القيمة الجارية لأغراض إدارية واقتصادية، وتكون البيانات المتعلقة بأسعار السوق عند تاريخ إعداد القوائم المالية هي أساس قابلية التحقق.

3- وحدة النقد كأساس للقياس

نظرا للتغير في القوة الشرائية للنقد من وقت لآخر، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة عن هذا الفرض تصبح غير ملائمة، وغير قابلة للتجميع والمقارنة.

4- الحيطة والحذر

يقصد به اختيار القيم الأدنى عند تقييم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقييم الخصوم والمصاريف في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويفهم من هذا المبدأ أنه يعتبر كدليل للمحاسب يطبق في الظروف غير العادية وليس كقاعدة مذهبية تطبق في كل الأحوال، فالمحاسب يدافع عن التكلفة التاريخية مدعيا أنها تؤمن قياسا إيجابيا قابلا للمقارنة لكن سرعان ما يضحي بها إذا ما تعارضت مع مبدأ الحيطة والحذر، هذا ويواجه هذا المبدأ عدة انتقادات أهمها:

- ✓ أنه يتناقض مع فرض الدورية المحاسبية، فهو يعتمد على استعمال القيم الأدنى للأصول والقيم الأعلى للخصوم وكذلك عدم إثبات الأرباح غير المحققة بالبيع بعد، سوف يضر بمصلحة المساهمين في دورة معينة لصالح جيل آخر في الدورات المتعاقبة؛
- ✓ يقوم مبدأ الحيطة والحذر بالمزج بين منهج التكلفة التاريخية ومنهج الاستبدالية، فهو يعتمد أساسا على التكلفة التاريخية، لكنه يعتمد تكلفة الاستبدال إذا تدنت الأسعار لمستوى أقل من التكلفة التاريخية.

خامسا: مشاكل القياس المحاسبي

رغم توصل الباحثين في إرساء بعض القواعد لضبط الجوانب النظرية للقياس المحاسبي وتقدم الهيئات المحاسبية في محاولة توحيد الممارسات المحاسبية له على الصعيد الدولي، إلا أنه تبرز بين الحين والآخر مشكلة القياس المحاسبي بأشكال جديدة، لارتباطها بمتغيرات يصعب التحكم فيها عبر الزمن، ويرافق ذلك ازدياد حدة الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة بشأن عدم إمكانية التوصل إلى مفهوم قياس موحد ومقبول قبولا عاما، ومن بين المشاكل المرتبطة بالقياس المحاسبي ما يلي: [1]

- ✓ مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي؛
- ✓ مشكل انحرافات القياس المحاسبي؛
- ✓ مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي.

1- مشكل انعكاس ظاهرة التضخم على القياس المحاسبي

في حالة التضخم يجب على المؤسسة أن تفصح وبشكل كامل عن تغيرات الأسعار، حتى لو اعتمدت التكلفة التاريخية، فإما أن تفصح عنها بقوائم ملحقة بالإضافة إلى قوائمها التاريخية أو أن تعدل على قوائمها المالية بالأرقام القياسية (الأسعار الجارية) لأنه عند إتباع التكلفة التاريخية في ظل التضخم، يؤدي بالتبعية إلى إفصاحات غير صحيحة وغير عادلة لتجاهل الارتفاع المستمر في الأسعار وبالتالي، فإن القوائم المالية ستكون مضللة للمستخدم وسينعكس ذلك على اتخاذ القرارات ومنها قرارات الاستبدال وعليه فإن الأخذ بالقيمة الجارية في ظل التضخم يساهم وبشكل واضح في حل مشكلة القياس المحاسبي.

2- مشكل انحرافات القياس المحاسبي

لانحرافات القياس المحاسبي عدة مصادر يمكن تلخيصها فيما يلي:

- ✓ انحراف مصدره طبيعة المحاسبة، إذ أن التحيز يمكن تحديده بدقة في العلوم التجريبية في حين يصعب في العلوم الاجتماعية وفي المحاسبة خاصة نظرا لطبيعة المحاسبة من ناحية وعملية القياس المحاسبي من ناحية أخرى؛
- ✓ انحراف مصدره الشخص القائم بعملية القياس المحاسبي، على أساس أن النظام المحاسبي في هذه الحالة حيادي في نشوء هذا الانحراف، وأن المحاسب يستخدمه بطريقة خاطئة في عملية القياس، أو وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات لأصل معين طويل الأجل قاعدة قياس معينة

[1]– صافو فتيحة، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2016، ص ص: 108-110.

يتفق عليها، إلا أن الاختلاف يكون في طريقة استخدام قاعدة القياس، التي يمكن أن تتعلق بتحديد العمر الإنتاجي للأصل مثلا؛

- ✓ انحراف مصدره قواعد النظام المحاسبي للقياس من حيث المبادئ، المفاهيم، الفروض، ينقصها التحديد مما يجعلها عبر مراحلها المختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرات الشخصية مثل التكلفة التاريخية ومبدأ ثبات وحدة النقد؛
- ✓ انحراف مصدره نوع المعلومات المحاسبية المتعلقة بموضوع القياس، في ضوء عدة اعتبارات أهمها تركيز الاهتمام على الموثوقية أو الملائمة وكذلك وجهة نظر كل من المحاسب، ومستخدم القوائم المالية وأغراض استخداماتها؛
- ✓ انحراف مصدره الظروف التي تعد فيها القوائم المالية، كفترات التضخم والانكماش، فإذا لم يؤخذ بعين الاعتبار التضخم والانكماش ويراعى تعديلها، فإن ذلك يؤثر على عملية القياس.

3- مشكل تحقيق درجة الموضوعية في القياس المحاسبي

لتوفير درجة من الموضوعية في مجال القياس المحاسبي يجب ما يلي:

- ✓ الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي؛
- ✓ توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج؛
- ✓ أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس؛
- ✓ أن يكون نظام القياس يحقق نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة.

المطلب الثاني: تطور بدائل القياس في الفكر المحاسبي

إن المتتبع للفكر المحاسبي يمكنه ملاحظة وجود عدة بدائل للقياس المحاسبي وهذا التعدد يمثل محصلة لعدة عوامل اقتصادية واجتماعية وسياسية وتكنولوجية واكبت التطور المهني، ومن ثم يصعب تحديد سبب واحد لهذا التعدد وإن كان أهم الأسباب وراء ذلك هو المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث أنها تسمح بالعديد من المعالجات المحاسبية لنفس العملية.

أولا: تعريف بدائل القياس المحاسبي

هناك عدة تعريفات لبدائل القياس المحاسبي نوجزها فيما يلي:

- ✓ بدائل القياس المحاسبي هي مجموعة من الطرق والقواعد المحاسبة المتاحة أمام إدارة الوحدة الاقتصادية؛[1]
- ✓ هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية ويقصد بأدوات التطبيق العملي تلك القواعد والأسس والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد.[2]

وفيما يلي عرض مبسط لبدائل القياس في الفكر المحاسبي: [3]

أ- التقييم بالتكلفة التاريخية: تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ اقتنائها، وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف- مثل ضرائب الدخل- بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي.

ب- التقييم بالتكلفة الجارية: تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر؛

ج-التقييم بالقيمة القابلة للتحقق: تقييد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقيد الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط؛

---

[1]- تيجاني بالرقي، **موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، 2005، جامعة سطيف، الجزائر، ص: 80.

[2]- عباس مهدي الشيرازي، **مرجع سبق ذكره**، ص ص:101-102.

[3]- مجلس معايير المحاسبة الدولية، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001، ص ص: 80-81.

د–التقييم بالقيمة الحالية: تقيم الأصول وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادم للنشاط، وتقيم الخصوم وتسجل بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن خروجها سيتم لتسديد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

ثانيا: أسباب تعدد بدائل القياس المحاسبي

يرى الباحث أن أسباب تعدد بدائل القياس المحاسبي تعود إلى ما يلي: [1]

1- تطور المفاهيم والسياسات المحاسبية من الناحيتين العلمية والعملية

مرت المحاسبة بمراحل مختلفة تطورت فيها المفاهيم والسياسات والطرق المحاسبية، وقد ساهم فيها الجانب العملي بجزء كبير في بداية التطور، ثم انتقلت الأهمية إلى الجانب العلمي عن طريق الفكر المنظم والابتكار لوضع مفاهيم وطرق قياس تلائم المتغيرات المستجدة أولا بأول، فبدائل القياس والتقييم المحاسبي التي ظهرت في البداية كانت تمثل رد فعل للمشاكل التي تظهر في التطبيق العملي، فعند كل مشكلة محاسبية كان يتم البحث عن طريقة القياس المناسبة لها، ولعل من أبرز الأمثلة على ذلك:

- تطور مفهوم الاهتلاك حساب النتيجة؛
- تطور طرق تقييم المخزون السلعي.

2- اختلاف الظروف البيئية

يمكن القول إن أهم العوامل البيئية التي تأثرت بها المحاسبة في العصر الحديث ما يلي:

- ✓ ندرة الموارد الاقتصادية؛
- ✓ المفاهيم القانونية والخلفية السائدة في المجتمع والخاصة بالممتلكات والحقوق الأخرى، مثل نوع الملكية (خاصة أو عامة)، الأسواق المالية، المنافسة، توزيع الموارد، تنظيم ومراقبة نشاط الوحدات الاقتصادية؛
- ✓ استقلالية الوحدات الاقتصادية؛
- ✓ انفصال الملكية عن الإدارة، وبروز أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة في إعداد التقارير المالية، وزيادة الحاجة إلى وضع معايير ومبادئ محاسبية للتحقق من صحة التقارير المالية، وضمان تزويد المستثمرين بالمعلومات الملائمة والقابلة للمقارنة، وتقييم كفاءة الإدارة في حماية ممتلكات الشركة، وتوجيه نشاطها الاقتصادي للاتجاه الأمثل؛
- ✓ تطور وسيلة التبادل.

[1]– طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية دوافعها أساليبها أثارها**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص ص: 114 -129.

3- طبيعة المبادئ والسياسات المحاسبية

يحكم الإطار العام للنظرية المحاسبية مجموعة من المبادئ والسياسات المحاسبية والتي تسمح بالمرونة نتيجة لعدم الاتفاق عليها من ناحية، وتضاربها من ناحية أخرى، مما أدى إلى ظهور العديد من بدائل القياس والتقييم المحاسبي ومن أمثلة تلك المبادئ والسياسات ما يلي:

- ✓ مبدأ الموضوعية؛
- ✓ سياسة الأهمية النسبية؛
- ✓ سياسة الحيطة والحذر؛
- ✓ سياسة القابلية للتطبيق.

4- تلبية احتياجات معدي القوائم المالية

ترغب الكثير من الشركات في الابقاء على تعدد بدائل القياس والتقييم المحاسبي ليوفر لها المرونة الكافية لاختيار الطرق والسياسات المحاسبية التي تتناسب مع ظروفها وخصائصها، فعلى سبيل المثال فإن الشركات التي تعتمد على الافتراض بدرجة كبيرة قد تحبذ الابقاء على الطرق المحاسبية التي تؤدي لزيادة صافي الربح لتحسين نسب السيولة والربحية وحتى يمكنها استيفاء شروط الدين أو امكانية الاتفاق على ديون جديدة، كذلك تتعدد الدوافع الاقتصادية للشركات المختلفة للتمسك ببعض الطرق المحاسبية وتمويل الأبحاث لتي تبرز أهميتها ومبررات استخدامها، كما أنها تمارس الضغوط على الجهات المختلفة المرتبطة بوضع المعايير لمنع إلغاء الطرق التي تحبذها.

ثالثا: موقف الفكر المحاسبي من تعدد بدائل القياس

أن بعض التشريعات والجمعيات المهنية التي قامت بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية كانت وراء تكريس فكرة التعددية في المحاسبة بصفة عامة سواء على مستوى المعايير أو السياسات وأن تعدد السياسات المبادئ المحاسبية المتعارف بدورها ساعدت على ترسيخ فكرة تعدد البدائل المحاسبية مما أتاح أمام المؤسسة قدرا كبيرا من البدائل للاختيار من بينها.

لكن رغم أن تعددية البدائل المحاسبية أصبحت حقيقة لا يمكن إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن الباحثين اختلفت آراؤهم بشأنها مما خلق نوعا من التباين في المواقف، حيث انقسمت الآراء حولها بين مؤيد ومعارض.

1- معارضو تعدد البدائل: يرى أنصار هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية يمثل أمرا خطرا له آثاره السلبية على القياس والتوصيل المحاسبي، ويعتمد أنصار هذا الرأي على المبررات التالية:

- ✓ إن تعدد البدائل سوف يتيح الفرصة لاختيارات مختلفة الأمر الذي يضعف الثقة في البيانات المحاسبية ومن ثم صعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات؛
- ✓ إن تعدد البدائل التي يمكن تطبيقها يفقد البيانات المحاسبية خاصة هامة وهي القابلية للمقارنة بين الوحدات الاقتصادية بعضها البعض، وقد يؤثر على مقارنة نتائج نفس الوحدة الاقتصادية عبر فترات زمنية مختلفة؛
- ✓ إن تعدد البدائل يسمح للمؤسسة باختيار البدائل التي تحقق مصالحها وتظهر أداءها في صورة أفضل، حتى ولو كان ذلك على حساب مصالح أطراف أخرى؛
- ✓ إن المبادئ المحاسبية مازالت تترك الباب مفتوحا لتعدد البدائل للعملية المحاسبية الواحدة، ومازالت كذلك إدارة الوحدة الاقتصادية لها الحرية في المفاضلة والاختيار بين البدائل بما يحقق أهدافها ويؤثر سلبيا على القوائم المالية التي تصدرها؛
- ✓ إن الاعتماد على بديل واحد وإلغاء فكرة تعدد البدائل، سوف يكون مفيدا للمؤسسة بحيث يمكنها من عملية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم أغراض القرارات الاقتصادية على المستوى الكلي؛
- ✓ إن التوحيد المحاسبي سيكون له أثر ايجابي من حيث قدرته على توجيه الجهود البحثية، نحو البحث عن وسائل جديدة لزيادة منفعة البيانات المحاسبية بدلا من الجدل الأكاديمي حول مزايا وعيوب التعددية.

2- مؤيدو تعدد البدائل: يرى مؤيدو هذا الرأي أن تعدد البدائل المحاسبية لا يمثل مشكلة في ذاته، وإنما المشكلة الحقيقية هي الاختيار المناسب من بين هذه البدائل، ومن الأسباب التي أدت بهذا الفريق إلى قبول تعدد البدائل المحاسبية نذكر منها ما يلي:

- ✓ إن الاعتماد على بديل محاسبي واحد، يؤدي إلى وضع المحاسبة في إطار جامد من القواعد والإجراءات، وبالتالي تكون مخرجاتها أقل فائدة للمستخدمين، لذا فإن تعدد البدائل يجعل المحاسب يختار ما يناسبه ويحاول الثبات عليه، ومن ثم يتحقق الاتساق الذي يمكن من عملية المقارنة، كما أن الحالات التي تستدعي عمل تغيرات في التطبيق المتبع يتم الإفصاح عنها لمستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يحافظ على الثقة في البيانات المحاسبية؛
- ✓ تعدد البدائل المحاسبية أصبح حقيقة مسلما بها، ويجد القبول من قبل الكثير من الأكاديميين والمهنيين، وأن فكرة إلغاء التعددية تجد دعما قليلا لتأييدها؛
- ✓ التطبيق الدول يختلف من دولة لأخرى، ومن وحدة اقتصادية لأخرى، وأن هذا الاختلاف يستدعي تعدد في البدائل لملائمة الحالة قيد التطبيق بالإضافة إلى أن هناك صعوبة في تحديد بدائل معينة تصلح لكل زمان ومكان؛

- ✓ فكرة التوحيد المحاسبي ذاتها تؤثر سلبيا على مستوى البحث والتطبيق المحاسبي، لاسيما أن ذلك يبعد البحث والتطبيق المحاسبي عن ملاحقة التطورات في العلوم الأخرى ذات الصلة بها كالاقتصاد والإحصاء والإدارة؛
- ✓ لقد اتضح من خلال مقارنة النظم الموحدة بتلك التي تتميز بالمرونة، فشل النظم الموحدة وتفوق النظم المحاسبية المرنة في مجال خدمة العديد من الاحتياجات لأغراض اتخاذ القرار على المستوى الفردي والجماعي.[1]

المطلب الثالث: تقييم بدائل القياس المحاسبي

رغم تعدد بدائل القياس المحاسبي الذي أضحى حقيقة لا يمكن لأحد إنكارها في الفكر المحاسبي، إلا أن جمهور الباحثين اختلفت آراؤهم بشأن هذا التعدد، مما خلق نوعا من الاختلاف والتباين في المواقف، ولأجل اختيار بديل مناسب لابد من وجود معايير تلقى القبول العام.

أولا: أسس المقارنة بين بدائل القياس:

للمفاضلة بين بدائل القياس المختلفة، واختيار أفضل بديل، لابد من المقارنة بينها على أساس خلوها من أخطاء التوقيت ومن أخطاء وحدة القياس، بالإضافة إلى قابليتها للتفسير ومدى ملاءمتها، وفيما يلي عرض لأسس المقارنة والمفاضلة: [2]

1- خلوها من أخطاء التوقيت: تنتج أخطاء التوقيت عندما تحدث تغيرات في القيمة خلال دورة معينة، ولكن يتم الاعتراف بتلك التغيرات والتقرير عنها محاسبيا في دورة أخرى، مما ينتج عنه تداخل في نتائج تلك الدورات إذا فالقياس البديل الذي يعترف بتغيرات القيم في نفس الدورة التي تحدث خلالها، سوف يتمتع بخاصية أفضل من بدائل القياس الأخرى؛

2- خلوها من أخطاء وحدة القياس: ينتج هذا النوع من الأخطاء عندما لا تعبر القوائم المالية عن تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، وبهذا تصبح الأفضلية لوحدة القياس التي تعترف بتغيرات المستوى العام للأسعار في القوائم المالية؛

3- قابلية التفسير: ينبغي أن تكون مخرجات القوائم المالية قابلة للفهم من حيث المعنى والاستخدام؛

4- الملائمة: ينبغي أن تكون المعلومات المحاسبية الناتجة عن القوائم المعدة مفيدة.

---

[1]- تيجاني بالرقي، **موقف المنهج المعياري والايجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 84-86.

[2]- تامر بسام جابر الأغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين**، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013، ص: 21.

ثانيا: مقارنة خصائص نماذج القياس المحاسبي

1- نموذج التكلفة التاريخية: يعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية: [1]

- ✓ خاصية التكلفة التاريخية هي أساس تقويم بنود القوائم المالية وتحديد الدخل المحاسبي؛
- ✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات المستوى العام للأسعار؛
- ✓ اعتماد مبدا القياس الفعلي وقاعدة تحقق الايراد والربح والمكاسب بالبيع للغير وليس بالحيازة، أي مبدأ التحقق؛
- ✓ تطبيق مبدا المقابلة في تحديد الدخل.

وبناء على ذلك فان دخل التكلفة التاريخية -أو كما يسمى أيضا الدخل المحاسبي- يمثل الفرق بين الايرادات المحققة بالبيع ومقابلها التكلفة التاريخية لتلك الايرادات البيعية، دون الاعتراف بمكاسب (خسائر) حيازة محققة أو غير محققة.

طبقا للخصائص السابقة لنموذج التكلفة التاريخية، يتضح أن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التالية:[2]

أ- أخطاء التوقيت: وتتمثل في:

- ✓ دمج دخل النشاط التشغيل الجاري مع مكاسب الحيازة المحققة التي نتجت خلال الدورة أو الدورات السابقة ولكنها تحققت خلال الدورة الجارية وهذا ما يتعارض مع استقلالية نتائج كل دورة على حدة، أي يتعارض مع فرض الدورية؛
- ✓ استبعاد دخل النشاط التشغيلي الجاري ومكاسب حيازة الأصول الخاصة بالفترة الجارية والانتظار لحين تحققها في الدورة أو الدورات المقبلة وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدة.

ب- أخطاء وحدة القياس: وذلك لاعتماده وحدة قياس نقدية إسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية.

2- نموذج التكلفة الاستبدالية: يمثل حالة خاصة من محاسبة أسعار الدخول ويعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية: [3]

- ✓ اعتماد اسعار الدخول الجارية (أسعار الشراء) أي تكلفة الاستبدالية، أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل التشغيل الجاري؛

---

[1]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص: 166.

[2]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 167-169.

[3]- نفس المرجع، ص ص: 168-169.

- ✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود؛
- ✓ اعتماد قاعدة تحقق الايراد والربح ومكاسب الحيازة المحققة بالبيع للغير، أي مبدأ التحقق بصورته التقليدية؛
- ✓ الفصل الثنائي لدخل التشغيل إلى دخل النشاط التشغيل الجاري وإلى مكاسب (خسائر) الحيازة وكذلك فصل مكاسب (خسائر) الحيازة ثنائيا إلى محققه بالبيع أو الاستخدام وإلى غير محققه نتيجة استمرارية الاحتفاظ أو حيازة الاصول في نهاية الدورة المحاسبية.

وبناء على ذلك، فإن صافي الدخل وفق تكلفة الاستبدال يساوي مجموع دخل النشاط التشغيلي ومكاسب وخسائر الحيازة، ويمثل دخل النشاط التشغيلي الفرق بين الايرادات المحققة وتكلفتها الاستبدالية الجارية.

طبقا للخصائص السابقة لنموذج التكلفة الاستبدادية يتضح أن هذا النموذج يحتوي على الأخطاء التالية:

أ- أخطاء التوقيت: وتتمثل في:

- ✓ استبعاد بعض عناصر النشاط التشغيلي الجاري الخاصة بالدورة الجارية (اكتساب الدخل الدورة الجارية) والانتظار لحين تحقيقه في الدورة أو الدورات المقبلة، وهذا ما يتعارض مع استقلالية الدورات المحاسبية أو فرض الدورية؛
- ✓ احتساب بعض عناصر الدخل النشاط التشغيلي الجاري الخاص بالدورات السابقة أي اكتساب الدخل دوره سابقة وتحققها خلال الدورة الجارية وهذا ما يؤكد مرة ثانية عدم استقلالية نتائج كل دورة على حدى.

ب- أخطاء وحدة القياس: وذلك لاعتماد وحدة قياس نقدية اسمية وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للبنود النقدية في القوائم المالية ولكن النموذج يراعي تغيرات المستوى الخاص للأسعار. [1]

3- نموذج صافي القيمة البيعية: يمثل حالة خاصة لمحاسبة أسعار الخروج ويعتمد هذا النموذج على الخصائص التالية:

- ✓ اعتماد اسعار الخروج الجارية (أسعار البيع)، أي صافي القيمة البيعية القابلة للتحقيق، أساسا لتقويم بنود القوائم المالية وتحديد دخل النشاط الجاري؛
- ✓ فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، أي اعتماد وحدة قياس نقدية إسمية كالدينار مثلا وتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود؛

[1]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 169-170

- ✓ عدم اعتماد القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، أي عدم اعتماد قاعدة التحقق بالبيع، أو ما يسمى بمبدأ التحقق، فهو يعتمد تحقق الايراد واكتسابه وفق الإنتاج؛
- ✓ الفصل الثنائي إلى دخل النشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب (خسائر) الحيازة، وكذلك الفصل الثنائي للأخيرة إلى مكاسب (خسائر) حيازة محققة وغير محققة في قائمة الدخل ثم إعادة التصنيف إلى محققة وغير محققة في قائمه المركز المالي.

وبناء على ذلك فإن صافي الدخل وفق صافي القيمة البيعية، يساوي مجموع الدخل النشاط التشغيلي ومكاسب وخسائر الحيازة، ويساوي دخل النشاط التشغيلي بدوره الدخل التشغيلي المحقق بالبيع (على المبيعات) والدخل التشغيلي على المخزون، وأن الدخل التشغيلي على المبيعات يساوي الفرق بين الايرادات المحققة بالبيع ومقابلها تكلفة استبدال تلك المبيعات، أما الدخل التشغيلي على المخزون فيمثل الفرق بين صافي القيمة البيعية المتوقعة للمخزون في تاريخ اعداد القوائم ومقابلها تكلفة استبدال تلك المبيعات المتوقعة، أي غير المحققة بعد.

طبقا للخصائص السابقة فإن نموذج صافي القيمة البيعية، يتضح أن هذا النموذج بدوره هو الآخر يحتوي على الأخطاء التالية:

أ- أخطاء التوقيت: يحتوي هذا النموذج على أخطاء توقيت الاعتراف بالإيرادات والأرباح والمكاسب (الخسائر)، فهو يرفض رفضا تاما القاعدة التقليدية للتحقق المحاسبي، حيث يعترف بدخل النشاط بمجرد اكتسابه إنتاجيا دون الانتظار حتى تتوفر شروط التحقق المحاسبي، كما أنه يعترف من ناحية ثانية بمكاسب وخسائر حيازة البنود غير النقدية لكل دورة على حدة، دون تداخل بين نتائج الدورات، أي يحقق استقلالية نتائج الدورات؛

ب- أخطاء وحدة القياس: يحتوي هذا النموذج على أخطاء وحدة القياس لأنه:

- ✓ يتجاهل تغيرات القوة الشرائية العامة للنقود، أي لا يراعي ظاهره التضخم؛
- ✓ يراعي التغيرات في المستوى الخاص للأسعار، فهو يقوم بنود القوائم المالية وفق صافي القيمة البيعية.[1]

[1]- نفس المرجع، ص ص: 172-173

ثالثا: المفاضلة بين بدائل القياس المحاسبي

يتم المفاضلة بين بدائل القياس المتاحة على الأسس التي تم ذكرها سالفا، ولكن الغرض من هذا العنصر ذكر خصائص كل بديل متاح كما يلي:

1- القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة التاريخية

إن التكلفة التاريخية تمثل النموذج الكلاسيكي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد والحقوق والمصروفات والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها، وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة، وعادة ما تكون هذه التكلفة موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق من بياناتها، إن القاعدة الأساسية في التطبيق العملي هي إثبات التكلفة الأصلية لكافة عناصر الموارد الاقتصادية واستخداماتها ومصادر تمويلها وجميع المصروفات والإيرادات بغض النظر عن تقلبات القيمة الاقتصادية لوحدة النقد. [1]

1-1- مميزات التكلفة التاريخية

يرى مؤيدو نظام التكلفة التاريخية بأنه يعتمد على العمليات الفعلية، لذلك يقدم تقاريره بصورة موضوعية، وأن الدخل المحاسبي قابل للتحقق وأن هدف المحاسبة هو التقرير عما وقع وليس عن القيم أو قياس تغير القيمة.

ونظرا لتوافر المستندات والأدلة القابلة للإثبات فإن نظام التكلفة يشكل أساسا لفرض الضرائب وتوفير مستلزمات الرقابة الإدارية ويحقق الموضوعية في القياس وقابلية التحقق ويحافظ على الاستثمار النقدي المبدئي الذي يشكل خط الدفاع الأخير للدائنين لاستيفاء حقوقهم. [2]

1-2- عيوب التكلفة التاريخية

على الرغم من الإيجابيات المذكورة آنفا فقد وجهت إلى التكلفة التاريخية انتقادات جوهرية تتلخص في الآتي: [3]

---

[1]- نعيم دهمش، عفاف اسحاق أبو زر، **اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة**، المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 22-23 أيلول 2004، عمان- الأردن، ص: 05.

[2]- نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011، ص: 90.

[3]- نفس المرجع، ص: 91.

- ✓ يشوه نظام التكلفة التاريخية قياس الدخل في حال تغير الأسعار وتغير القيمة، وخاصة في ظروف التضخم النقدي، ويزداد هذا التشوه كلما زادت معدلات التضخم، وكلما زادت الفترة من بداية اقتناء الأصل وحتى تاريخ بيعه أو استهلاكه كليا نظرا لتناقص القوة الشرائية؛
- ✓ إن تجاهل تغير الأسعار وتغير القيم يجعل نظام التكلفة التاريخية ينتج أرقاما لا دلالة لها، كما أن التحليل المالي لمخرجات النظام (قائمة الدخل، وقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية) ينتج مؤشرات مضللة ومعلومات غير صحيحة؛
- ✓ إن تجاهل التغيرات في مستويات الأسعار يؤدي إلى تضخيم الأرباح في ظروف التضخم النقدي وارتفاع معدل العائد على رأس المال المستثمر، وهذا بدوره يؤدي إلى دفع ضرائب على أرباح صورية وتوزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح صورية غير محققة، وعجز المنشأة عن توفير الأموال لاستبدال أصولها وتسديد ديونها الطويلة الأجل، وعدم المحافظة على رأس المال المستثمر الحقيقي بصورة طاقة إنتاجية؛
- ✓ إن التضخم النقدي وارتفاع المستوى العام للأسعار يؤدي إلى تدني القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وبالتالي البيانات المحاسبية غير متجانسة وغير قابلة للجمع والطرح وغير قابلة للمقارنة سواء على نطاق المنشأة الواحدة أو المنشآت المتماثلة وخاصة عندما تختلف تواريخ بداية مزاولة النشاط الاقتصادي لها؛
- ✓ بناء على ما سبق، فإن نظام التاريخية لا يساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة وخاصة الطويلة الأجل سواء من جانب الإدارة أو المستثمرين، وأيضا لا يساعد في مجال التسعير وتخطيط الإنتاج والتمويل.

2- القياس المحاسبي وفق مدخل التكلفة الجارية

يعتبر مدخل التكلفة الجارية حديثاً نسبياً في معالجة البيانات المحاسبية خلال فترات التضخم حيث بدأ استخدامه للمرة الأولى في بريطانيا خلال حقبة السبعينيات من هذا القرن كما وكسب تأييداً ملحوظاً في العديد من البلدان وخصوصاً في مجموعة الدول الإسكندنافية التي أخذت تعتمده أساساً لإعداد البيانات المالية المنشورة.

يعتمد القياس وفقاً لهذا المدخل على القيمة أو السعر الواجب دفعه للحصول على أصل مماثل للأصل المملوك للوحدة من حيث العمر الإنتاجي والطاقة الإنتاجية وكفاءة التشغيل.

يعبر نموذج التكلفة الجارية عن أثر التغيرات التي طرأت على قيم عناصر الأصول نتيجة التغيرات في أسعار هذه العناصر أي يقوم على أساس تعديل أساس القياس التقليدي إلى أساس يعتمد على القيم الجارية (القيمة الاستبدالية، صافي القيمة البيعية للموجودات، القيمة الحالي) .[1]

[1]– منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة حلب، سوريا، 2010، ص: 85.

2-1- مداخل قياس التكلفة الجارية

يتم تطبيق نموذج التكلفة الجارية عبر استخدام ثلاثة بدائل هي:

- ✓ القيمة الحالية؛
- ✓ تكلفة الاستبدال؛
- ✓ صافي القيمة البيعية.

2-1-1- مفهوم القيمة الحالية

تقوم هذه الطريقة على رسملة التدفقات المتوقع الحصول عليها من استخدام الأصل في الفترات المقبلة، ويتم ذلك عن طريق استخدام قوانين القيمة الحالية، وعليه فإن القيم التي تظهر في قائمة المركز المالي هي مجموع القيم الحالية لهذه التدفقات، والذي يمثل القيمة الرأسمالية لها، اما الدخل فإنه يجري احتسابه استنادا إلى هذه القيم، عن طريق مفاضلة القيمة الرأسمالية في بداية الفترة الزمنية التي يغطيها القياس، مع القيمة الرأسمالية في نهاية الفترة، مضافا إليها التدفق النقدي المحقق خلال الفترة. [1]

2-1-1-1- مميزات طريقة القيمة الحالية

تتميز طريقة القيمة الحالية بما يلي: [2]

- ✓ بساطة هذا الأسلوب مقارنة بالأساليب السابقة لا يحتوي على أية أخطاء قياس أو أخطاء توقيت؛
- ✓ تقوم هذه الطريقة على تقدير صافي القيمة الحالية للمكتسبات المستقبلية التي تنسب للأصل؛
- ✓ يعمل أسلوب القيمة الاقتصادية على تقييم الأصول غير التشغيلية التي ليس لها مثيل في السوق وذلك من خلاله تحديد القيمة العادلة للأصل (الشهرة)؛
- ✓ حسب المفهوم الاقتصادي للأصل الثابت، يعتبر هذا الأخير مجموعة من الخدمات والمنافع المستقبلة وهذا يتفق مع أسلوب القيمة الاقتصادية؛
- ✓ يعالج هذا الأسلوب التغيرات الحاصلة في مستوى الأسعار عند تحديد معدل الخصم الملائم لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية للأصل.

---

[1]- نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، 2011، ص: 174.

[2]- إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة– دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016، ص: 94.

2-1-1-2- عيوب تطبيق طريقة القيمة الحالية

رغم ايجابيات هذه الطريقة إلا أنها تواجهها ثلاثة مشاكل أساسية وهي: [1]

- ✓ اعتماد هذا المفهوم على تقدير التدفق النقدي حسب الفترات الزمنية، ونتيجة لذلك يجب تحديد كل من مقدار التدفقات النقدية المتولدة مستقبلا، وتوقيت هذه التدفقات؛
- ✓ اختيار معدل الخصم المناسب، نظرا لأن دولارا يتم تسلمه مستقبلا ليس بنفس القيمة التي بها دولار يتم تسلمه اليوم، ولذا لابد من خصم التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا، ومن الناحية النظرية يجب أن يكون معدل الخصم هو العائد الداخلي للأصل، لكن هذا المعدل هو معدل تقريبي، نظرا لأن معرفة المعدل الدقيق للعائد يتطلب المعرفة الدقيقة لمقدار وتوقيت التدفقات النقدية المتوقعة مستقبلا في تاريخ شراء الأصل؛
- ✓ نتيجة تداخل أصول الشركة، فالإيرادات تتولد بفعل الاستخدام المشترك لهذه الموارد، ولذلك وحتى لو كانت التدفقات النقدية المستقبلية للشركة ومعدل الخصم يمكن تحديدهما بدقة، إلا أنه قد لا يكون من الممكن عمليا تحديد مساهمة كل أصل في هذه التدفقات النقدية بدقة، ونتيجة لذلك لا يمكن تحديد القيمة الحالية المخصومة لأصول الشركة منفردة ومن ثم جمعها لتحديد القيمة الحالية للشركة.

2-1-2- تكلفة الاستبدال

يعد أسلوب القيمة الاستبدالية أحد النماذج التي تعتمد على التكلفة الشرائية للأصل، حيث يفترض أن قيمة الأصل والمجموعة تتحدد من خلال قيمتها الجارية وليس عن طريق الاعتماد على التكلفة التاريخية لأصولها والتزاماتها، وجاء هذا الأسلوب من أجل الوصول إلى القياس والتقييم العادل لقيمة الأصول والمجموعة، حيث يعتمد في القياس على قيمة الأصل الثابت المدفوع خلال فترة استبدال الأصل وغالبا ما تكون هذه التكلفة هي القيمة الحالية لتكلفة الأصل عند تقدير. [2]

2-1-2-1- مزايا تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال

يؤدي تطبيق محاسبة سعر الإدخال الجاري أو تكلفة الاستبدال إلى تقسيم أرباح للدورة إلى أرباح العمليات العائدة للنشاط التشغيلي الجاري وإلى مكاسب حيازة الأصول والتي تقسم بدورها إلى مكاسب حيازة محققة ومكاسب حيازة غير محققة، إن هذا التقسيم يقدم لقراء القوائم المالية مجموعة من المزايا:[3]

---

[1]– سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي– دراسة تحليلية نقدية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة في علوم التسيير، مقدمة بجامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017، ص: 142.

[2]– إسماعيل سبتي، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

[3]- رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 132-133

- ✓ يساعد تقسيم أرباح الدورة في تقييم أداء مديري المشروع في الدورة الحالية والدورات الماضية، فالقسم الأول من الأرباح، أرباح عمليات النشاط الإنتاجي العادي، ينتج بصورة رئيسة عن قرارات الإدارة في مجال الإنتاج والاستثمار الطويل الأجل ويعكس مستوى كفاءة الأداء في العملية الإنتاجية داخل المشروع، أي في مجال خاضع لرقابة الإدارة، لذلك يعد ربح العمليات مؤشرا لقياس مدى نجاح أو فشل الإدارة في تحقيق الوظيفة الأساسية في المشروع، وهي وظيفة إنتاج وتسويق سلعة معينة أو مجموعة من السلع بصورة تحقق أهداف المشروع، الربح مثلا، أما مكاسب الحيازة فإنها تنتج عن عوامل خارجية وغير خاضعة لتأثير الإدارة عادة، لذلك فإنها لا تتصف بالدورية، فهي متعلقة بالتطورات الاقتصادية خارج المشروع؛
- ✓ إن تقسيم الأرباح إلى أرباح العمليات ومكاسب الحيازة يساعد في اتخاذ القرارات، فربح العمليات الخاضعة لتأثير الإدارة يسمح بتحديد ريعية الاستثمارات الأساسية لفترات طويلة الأجل، كما ويسمح بالتنبؤات بتطور هذه الأرباح واتخاذ القرارات استنادا إلى هذه التنبؤات؛
- ✓ يتلاءم مفهوم الربح التشغيلي الجاري مع مفهوم المحافظة على الطاقة الإنتاجية الطبيعية، فهو المبلغ الأعظمي الممكن توزيعه دون الاضرار بالطاقة الإنتاجية الطبيعية للمشروع، لذلك يسمى هذا الربح أحيانا بالربح القابل للتوزيع؛
- ✓ إن التقسيم الثنائي لأرباح الدورة يقدم معلومات هامة تساعد في التحليل والمقارنة بين نتائج أعمال المشروع وبين المشاريع المماثلة؛
- ✓ إن تحديد الربح التشغيلي الجاري يستند إلى قاعدة تحقق الإيراد عند البيع، وهذا ما تقدمه محاسبة التكاليف التاريخية، ولكن محاسبة أسعار الدخول الجارية تضيف إلى ذلك مكاسب الحيازة، وهكذا فإن محاسبة أسعار الدخول – تكلفة الاستبدال- تمثل تخليا عن قاعدتي تحقيق الإيراد والحيطة والحذر، لأنها تعترف بالأرباح والخسائر عند "استحقاقها" وليس عند تحقيقها فقط.

2-1-2-2- عيوب تطبيق طريقة تكلفة الاستبدال

بالرغم من المزايا التي تقدمها تكلفة الاستبدال عند اجراء القياس المحاسبي إلا أنها لم تخل من العيوب والانتقادات المتمثلة في: [1]

- ✓ تعتمد تكلفة الاستبدال على كمية من التقديرات، وعلى مؤشرات أسعار داخلية وخارجية، وعلى عمليات تسعير وغير ذلك، وهذا يجعلها بعيدة الموضوعية؛

[1]- نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 238-239.

- ✓ تزول منافع تكلفة الاستبدال في حال هبوط الأسعار، فهي في حال ارتفاع الأسعار تقلل الدخل وتؤمن التمويل اللازم للاستبدال، أما في حال انخفاض الأسعار فإنها تضخم الربح، لأن الاهتلاك وتكلفة البضاعة المباعة ستكون أقل منها في حال استخدام التكلفة التاريخية؛
- ✓ إن استخدام تكلفة الاستبدال تزيد من صعوبة المقارنة بين الشركات، لأن هناك إجراءات وتقنيات متعددة تقوم بها الشركة، تختلف عنها في الشركات الأخرى، مما يجعل إمكانية المقارنة غير متوافرة؛
- ✓ إن استخدام تكلفة الاستبدال لا يمكن من إظهار تغيرات الأسعار الناجم عن تغيرات في القوة الشرائية لوحدة القياس النقدي وبالتالي فإنها لم تتمكن من تقديم حلول لهذه المشكلة الناجمة عن ظروف التضخم والانكماش.

2-1-3- صافي القيمة البيعية

ويطلق عليها أيضا القيمة القابلة للتحقق وهي المبلغ الذي يمكن الحصول عليه حاليا إذا تم بيع الأصل في السوق مطروحا منه المصاريف اللازمة لإتمام عملية البيع، أي أن المؤسسة إذا أرادت تقييم أصولها وفق محاسبة القيمة القابلة للتحقق فعليها تخمين المبلغ الذي تستطيع به بيع أصولها المملوكة حاليا بالأسعار الجارية في السوق ويطرح من هذا المبلغ المصاريف التي ستتحملها المؤسسة جراء عملية البيع والنقل والعمولات وغير ذلك. [1]

2-1-3-1- مؤيدو تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية

يقدم أنصار هذا البديل من بدائل القياس، مجموعة من المسوغات للدفاع عن بديلهم المفضل وبيان منافعه ومنها ما يلي: [2]

- ✓ يحقق هذا البديل منفعة مباشرة عند اتخاذ الإدارة القرار بشأن الاستمرار في استخدام الأصل أو بيعه، وكذلك عند اتخاذ المساهمين القرار بخصوص إبقاء استثماراتهم أو التخلي عنها بالبيع؛
- ✓ يحقق هذا البديل معلومات تتمتع بخصائص نوعية يرغب المستخدمون في توافرها في المعلومات المحاسبية، من هذه الخصائص الموضوعية والملائمة والموثوقية؛
- ✓ يبين هذا البديل قدرة الشركة على الاستمرار في سداد الالتزامات ويظهر مقدار الربحية التي تحققت في الفترة الماضية، وهذا لا يتحقق إلا من خلال إظهار المركز المالي الحقيقي وبيان كمية النقد المكافئ الذي يمكن أن يتوافر؛

---

[1]– رقية وادي، **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم – دراسة حالة**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2018-2019، ص: 199.

[2]- نواف فخر، عقبة الرضا وتيسير المصري، **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، مرجع سبق ذكره، ص ص: 276-277.

- ✓ يمثل هذا البديل حلا منطقيا لمشكلة تغير القوة الشرائية لوحدة النقد، فالأصول غير النقدية تقوم بأسعار الخروج الجارية التي يتم التعبير عنها بوحدات نقدية لها القوة الشرائية ذاتها لتلك الوحدات التي تستخدم للتعبير عن عناصر الأصول النقدية.

2-1-3-2- معارضو تطبيق طريقة صافي القيمة البيعية

يرى المعارضون لهذا البديل على أنه يعاني من مشكلات عدة بسبب وجود ثغرات وعيوب كثيرة أبرزها: [1]

- ✓ ليس من السهولة تحديد أسعار البيع لأنواع الأصول كافة، فافتراض البيع يستوجب وجود سوق نظامية فعالة تتحدد فيها الأسعار طبقا لقانون العرض والطلب، وحيث تكون المنافسة في السوق كاملة، ولدى كل من البائع والمشتري الرغبة المتبادلة في البيع والشراء، وإذا ما توافر مثل هذا السوق لأصل ما، فإنه قد لا يتوافر لأصل أو أصول أخرى، ثم إن الأصول المستعملة التي يفترض إعادة تسعيرها قد لا يتوافر لها سوق يمكن عرضها فيه لبيعها؛
- ✓ تتوقف قيمة قسط الاهتلاك للأصول الثابتة على القيمة البيعية للأصل، وبالتالي فإن أي خطأ في تحديد هذه القيمة سوف ينتج أخطاء في احتساب هذه الأقساط في صافي الدخل؛
- ✓ يصعب تطبيق هذا البديل على الأصول غير الملموسة وفي مقدمتها شهرة المحل، إذ لا وجود لسوق لهذا النوع من الأصول؛
- ✓ لم يعالج هذا البديل مسألة الالتزامات وخاصة طويلة الأجل، وبالتالي هل تبقى الالتزامات حسب قيمتها التعاقدية أم يعاد تقويمها حسب تكلفة إعادة التمويل من جديد؟
- ✓ يمثل افتراض التصفية الذي يأخذ به هذا البديل، خروجا على الفروض المألوفة في الفكر المحاسبي، وهو يهدم فرض الاستمرار؛

إضافة إلى ما سبق يمكن الإشارة إلى الانتقادات التالية:

- ✓ غالبا ما يتم تحديد أسعار الخروج على أساس التقدير الشخصي، وهذا يحمل معه مخاطر وجود تحيز أو ضعف كفاءة الجهة التي تقوم بعملية التقدير، وعليه فإن نتائج القياس تكون غير موضوعية؛
- ✓ في ظل اقتصاديات غير مستقرة، تتقلب فيها الأسعار هبوطا أو صعودا بشكل كبير نسبيا، يجعل إمكانية تطبيق هذا البديل صعبة لأن الأسعار تتأثر بشكل كبير ومباشر بالظروف الاقتصادية وغيرها؛
- ✓ لم يحدد هذا البديل ما إذا كانت التكاليف التي يجب تحميلها على الإيرادات هي تكاليف فعلية أم تكاليف محتسبة على أساس أسعار الدخول الجارية، في الوقت الذي تظهر فيه الإيرادات حسب أسعار الخروج الجارية، وإذا أمكن ذلك فإن ممارستها على أرض الواقع أمر صعب التطبيق، كما في حالة الجرد الدائم والنهائي.

---

[1]- نفس المرجع، ص ص: 277-279.

المبحث الثاني: القيمة العادلة كأسلوب مستحدث للقياس المحاسبي وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية

نظرا للانتقادات الموجهة لبدائل القياس وخصوصا التكلفة التاريخية، ظهر مفهوم القيمة العادلة في النظرية المحاسبية لمعالجة هاته العيوب في ظل ظروف التضخم والارتفاع في مستويات الأسعار، حيث أدرك المهتمون في مجال النظرية المحاسبية بأن الاعتماد على مبدأ التكلفة التاريخية الذي يقوم على أساس ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد في القياس المحاسبي، يؤدي بدوره إلى تقديم معلومات مضللة، الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة الاعتماد على محتوى القوائم المالية، ولمواجهة هذه التحديات قدم الباحثون في النظرية المحاسبية مصطلح القيمة العادلة.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

إن هدف البيانات المالية هو تقديم معلومات للأطراف المستفيدة منها بغية مساعدتهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق على الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الادارة عن الاموال المسؤولة عنها، فانه وفي هذه الحالة لابد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها تعتبر أكثر نفعا وملاءمة لمستخدمي البيانات المالية بدلا من التكلفة التاريخية.

1- مفهوم القيمة العادلة

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالقيمة العادلة في الفكر المحاسبي من قبل الباحثين والمهتمين بالمحاسبة وكذا الهيئات الدولية، لكن كلها كانت تصب في المعنى نفسه، وفيما يلي أبرز التعريفات:

- ✓ هي عبارة عن مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترى وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة؛[1]
- ✓ أيضا عرف البعض القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة وفي معاملة مباشرة؛ [2]

[1]– طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، الأردن، 2003، ص: 11.

[2]– علي محمد علي الصياد، **أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر، ص: 309.

- ✓ كما تعرف القيمة العادلة على أنها "المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين مشتري وبائع وذاك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية"؛[1]
- ✓ أما بالنسبة للجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) وبالتحديد في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها فقد عرفت القيمة العادلة كما يلي:"هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة ".[2]
- ✓ وقد تم تعريف القيمة العادلة في المعيار المالي الأمريكي رقم 157 FAS على أنه: السعر الذي سوف يستلم مقابل أصل ما أو سوف يتم دفعه أو تحمله مقابل التزام ما في معاملة جارية ما بين مشاركين في السوق الأصلي للأصول والالتزامات، أي ذلك السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لتسوية التزام في عملية منظمة بين المتعاملين في السوق بتاريخ القياس.[3]
- ✓ ويعرف المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 القيمة العادلة على أنها: السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.[4]
- ✓ كما عرفها أيضا مجلس المعايير المحاسبية الدولية " IASB " هي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة.[5]
- ✓ أما بالنسبة للنظام المحاسبي المالي الجزائري SCF فقد عرف مفهوم القيمة العادلة على النحو التالي: هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.[6]

---

[1]– طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن القيمة العادلة، مرجع سبق ذكره**، ص: 11.

[2]– طارق عبد العال حماد، **مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية– بالتطبيق على البنوك**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2002، جامعة عين شمس، مصر، ص: 25.

[3]- Financial Accounting Standards Board (FASB). Accounting Standards No. 157, **Fair Value Measurements** 2006.

[4]- International Accounting Standards Board (IASB). International Financial Reporting Standard No. 13, **Fair Value Measurements** 2011.

[5]– هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2007، ص: 07.

[6]– الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 87.

من خلال استعراض التعاريف السابقة للقيمة العادلة يمكن توضيح تعريف القيمة العادلة من خلال أربعة عناصر: [1]

أ- الأصل أو الالتزام: إن قياس القيمة العادلة يكون لأصل أو التزام محدد، ومن ثم يجب على المنشاة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام، وتشمل هذه الخصائص، على سبيل المثال حالة الأصل وموقعه، والقيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه إن وجدت.

وقد يكون الأصل أو الالتزام الذي يتم قياسه بالقيمة العادلة واحدا مما يلي: إما أصل أو التزام مستقل، أو مجموعة أصول والتزامات.

ب- العملية: يفترض قياس القيمة العادلة أن الأصل أو الالتزام يتم تبادله في عملية منظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل (تحويل) الالتزام في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية، بالإضافة إلى أن عملية بيع الأصل أو نقل الالتزام تحدث أما في السوق الأساسي للأصل أو الالتزام، وفي حالة غياب السوق الأساسي يكون الأكثر مزايا للأصل أو الالتزام، ويعرف السوق الأساسي بأنه السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام، بينما يعرف السوق الأكثر مزايا بأنه السوق الذي يعظم القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ في الاعتبار تكاليف البيع والنقل.

ويمكن القول إنه من الأفضل التركيز على السوق الأساسي حيث أنه يعتبر السوق الذي يحدث فيه عمليات بيع للأصل أو نقل للالتزام بشكل كبير نظرا لارتفاع حجم ومستوى نشاط السوق، ومن ثم يعتبر السوق في هذه الحالة أكثر سيولة للأصل أو الالتزام، وبالتالي فإنه يوفر مدخلات أكثر تمثيلا لقياس القيمة العادلة، ومن ثم يجب على الوحدة أن تأخذ في الاعتبار السوق الأساسي وذلك بشرط الوصول إلى تلك السوق في تاريخ القياس.

جـ- المشاركون في السوق: تقوم الوحدة بقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، وذلك على أساس أن المشاركين في السوق يتصرفون بما فيه مصلحتهم الاقتصادية.

ويقصد بالمشاركين في السوق المشترون والبائعون في السوق الأساسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام، والذي يتوافر لديهم كافة الخصائص التالية:

- ✓ الاستقلالية عن بعضهم البعض أي أنهم لا يكونوا من الأطراف ذوي العلاقة؛
- ✓ المعرفة والفهم بدرجة كافية عن الأصل أو الالتزام باستخدام كافة المعلومات المتاحة والتي تشمل معلومات تم الحصول عليها من خلال بذل العناية الواجبة؛

[1]- محمد حمدي عوض، وآخرون، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، جامعة القاهرة، مصر، 2021، ص ص: 13-14.

- ✓ القدرة على إبرام العملية للأصل أو الالتزام؛
- ✓ الرغبة في إبرام العملية للأصل أو الالتزام.

د- السعر: القيمة العادلة هي السعر الذي يتم استلامه لبيع الأصل أو سيتم دفعه لنقل (لتحويل) الالتزام في عملية منظمة في السوق الأساسي (أو الأكثر مزايا) في تاريخ القياس وفقا لظروف السوق الحالية أي سعر الخروج بغض النظر عما إذا كان هذا السعر ملحوظا بشكل مباشر أو يتم تقديره باستخدام أسلوب تقييم آخر، ويمكن القول إنه يجب على الوحدة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ في الاعتبار أن سعر العملية الذي يمكن ملاحظته لا يعتمد فقط على مستوى النشاط في السوق بل على وجود عملية منظمة أيضا، حيث من الممكن ان يكون السوق أقل نشاطا إلا أن العملية قد تكون منظمة، وبناء عليه يجب على الوحدة الاعتماد على سعر العملية الذي يمكن ملاحظته إلا إذا كان هناك دليل على أن العملية غير منظمة، وإذا كانت الوحدة ليس لديها معلومات كافية لتحديد ما إذا كانت العملية منظمة فإنه يجب عليها إجراء المزيد من التحليل لقياس القيمة العادلة.

وبناء على ما تقدم فإن القيمة العادلة من وجهة نظر الباحثين تتمثل في القيمة التي يتم على أساسها مبادلة أصل أو التزام من خلال عملية منظمة بين المشاركين في السوق النشط بشرط توافر الاستقلالية والمعرفة بالبند محل القياس والقدرة والرغبة في إتمام العملية، وفي حالة عدم وجود سوق نشط يتم استخدام افتراضات وأساليب تقييم بديلة عن تقييم بديلة عن القيمة السوقية، والتي تتناسب مع البند محل القياس وذلك في وقت القياس.

ويتضح من التعريفات السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين أساسيين وهما:

المحور الأول: الأطراف الداخلة في الصفقة: ويفترض توافر ما يلي:

- ✓ أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة: فأحد الجوانب الهامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن الصفقات والعمليات عادة ما تتم على أساس متوازن بمعنى أن الصفقة تمت بين طرفين مستقلين، وكلا منها يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها؛
- ✓ أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الآخر، وهو الأمر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

المحور الثاني: الظروف التي تتم فيها الصفقة: ويشترط فيها أن تكون الظروف عادية (طبيعية)، فالصفقات التي تتم مثلا في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع يكون مجبرا على البيع وكلما زاد ضغط الوقت للعثور على مشتري كلما زاد التحريف عن القيمة العادلة.

2- أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة

- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية؛
- إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري عالمي واسع وهذا السبب كان من المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا وحيث أن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الاقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة بين محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية؛
- تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الاقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية الإفصاح والعرض للمعلومات المالية؛
- تعتبر أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين لأنها تظهر بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة وتسهل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية؛
- تساعد المستثمرين على أداء استراتيجيات المؤسسات في إدارة استثماراتهم المالية، وخاصة فيما يتعلق بقيم وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات المستقبلية. [1]

3- شروط تطبيق القيمة العادلة

من أجل سلامة تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لابد من توفر مجموعة من الشروط نذكر منها:[2]

- ✓ وجود موضوع التبادل؛
- ✓ وجود طرفي عملية التبادل؛
- ✓ تمتع طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل؛
- ✓ إلمام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛
- ✓ وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الإرادة الحرة لطرفي عملية التبادل؛

[1]- محمد السعيد سعيداني، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018، ص: 58.

[2]- عبد الرحمان محمود صالح علي، **نموذج محاسبي لقياس أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على ثقة مستخدمي معلومات التقارير المالية في إطار معايير التقارير المالية الدولية – دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة عين شمس، مصر، 2019، ص: 40.

- ✓ استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون أي اتجاه للتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية؛
- ✓ تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.

4- محددات تطبيق معايير القيمة العادلة

تتمثل محددات تطبيق معايير القيمة العادلة في: [1]

- يتعارض مفهوم القيمة العادلة مع مبادئ وأسس محاسبية متعارف عليها كالحيطة والحذر والتكلفة التاريخية، وبالتالي هنالك رفض للتغيير؛
- تعقيد وصعوبة فهم وتطبيق بعض المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة
- عدم وجود أسعار سوقية لبعض الموجودات أو أن السعر السوقي لا يعكس السعر العادل؛
- قلة الأفراد المؤهلين لتطبيق مفاهيم القيمة العادلة الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بشكل سليم؛
- تعقيد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بالقيمة العادلة وصعوبة فهمها؛
- ارتفع التكلفة خاصة في حالة الرجوع إلى مقيمين أو مستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة؛
- إساءة استخدام المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة من قبل إدارة بعض المنشآت.

5- معوقات تطبيق القيمة العادلة

هناك مجموعة من المعوقات التي تحول دون التطبيق الأمثل للقيمة العادلة ومن أبرز هاته المعوقات هي:

- صعوبة قياس القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية، بسبب عدم توافر شروط السوق النشط من ناحية، وتعقد بعض المعالجات المحاسبية الخاصة بها وصعوبة فهمها وتطبيقها من ناحية أخرى؛
- تحيز القياس المحاسبي في ظل تطبيق مقاييس القيمة العادلة بسبب تزايد الاعتماد على التقديرات الذاتية لإدارات الشركات من ناحية، عدم توافر أدلة إثبات موضوعية تؤكد صحة هذه التقديرات من ناحية أخرى؛
- سوء استخدام فروق إعادة التقييم الناجمة عن تطبيق معايير محاسبة القيمة العادلة من جانب إدارات كثير من الشركات لتحقيق مصالح ذاتية من ناحية، والتأثير على أسعار أسهم هذه الشركات في السوق المالي من ناحية أخرى؛

---

[1]- إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، **أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية – دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2016، ص ص: 103-104.

- افتقار معلومات محاسبة القيمة العادلة في أغلب حالاتها للكثير من الخصائص النوعية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية، خاصية الموثوقية، والثبات والقابلية للمقارنة، والملائمة في بعض الظروف، مما ينعكس سلباً على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية، ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى؛
- إمكانية تصديق بعض إدارات الشركات على توزيع أرباح غير محققة، وزيادة رأس المال عن طريق هذه الأرباح، وفي كلتا الحالتين يعد مساساً بالحفاظ على رأس المال الحقيقي من ناحية، وعارضا من عوارض استمرارية الشركة من ناحية أخرى؛
- الحاجة إلى بذل جهود غير عادية من الشركات، وتحمل تكاليف وأعباء إضافية غير منتجة للتوصل إلى مقاييس حقيقية للقيمة العادلة للبنود محل التقييم، مقارنة مع المقاييس الأخرى مثل التكلفة التاريخية، خاصة إذا ما تم الاستعانة بخبراء ومستشارين خارجيين لتقدير القيمة العادلة، مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة؛
- التأخير في إعداد البيانات المالية وفقاً لمعايير محاسبية القيمة العادلة، وما يترتب على ذلك من عدم استيفاء بعض متطلبات الإفصاح والاشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية من ناحية، والتأخير في توصيل المعلومات إلى مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى، وافتقار المعلومات المحاسبية إلى خاصية التوقيت المناسب لمتخذي القرارات من ناحية ثالثة؛
- استمرار تواجد العديد من المشاكل المثارة من قبل المنظمات المهنية الدولية وواضعي المعايير بشأن مقاييس القيمة العادلة، ومنها على سبيل المثال مشكلة مدى ملائمة محاسبة القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات ذات الاستحقاق الثابت التي يراد الاحتفاظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، ومشكلة التقييم العادل للالتزامات في الوقت الذي يتم قياس المحتفظ بها لأغراض المتاجرة بالقيمة العادلة؛
- إغفال تطبيقات معايير محاسبة القيمة العادلة لبعض المبادئ والأسس المحاسبية المقبولة عامة والمتعارف عليها منذ زمن بعيد مثل التكلفة التاريخية وثبات وحدة النقد والموضوعية؛
- مشكلة الضعف النسبي من تأهيل الكوادر البشرية للمساعدة على فهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية الدولية بصفة عامة.[1]

[1]- ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة- دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2017، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق، ص: 77.

أما بالنسبة للبيئة المحاسبية الجزائرية فإن معوقات تطبيق القيمة العادلة تتمثل فيما يلي: [1]

أ- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: تعتمد القواعد الجبائية في مجملها على مبدأ التكلفة التاريخية، وهذا راجع لغياب نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، لأن عملية التقييم حسب مفهوم القيمة العادلة من شأنه أن يقلص التحصيلات الجبائية بشكل كبير بسبب التحيز في القائم بعملية القياس؛

ب- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: حيث أن تحديد هذه القيمة يتم في ظروف المنافسة العادية، ويكون للبائع والمشتري القدرة على الحصول على المعلومات الكاملة، وهذا ما لا يتطابق مع بعض الأصول المادية في الجزائر؛

ج- غياب سوق مالي كفء وصغر حجم المؤسسات ونقص الكوادر المهنية المؤهلة: باعتبار أن البنوك هي الركائز الأساسية في السوق المالية فإن ضعف المؤسسات المالية والمصرفية يؤثر مباشرة على أسواق المال؛

د- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: إن التقييم وفق مفهوم قيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية فضلا عن قلتها.

6- تداعيات تبني القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

نتيجة لتزايد انتقادات مستخدمي البيانات والمعلومات المالية لمبدأ التكلفة التاريخية وضعف ثقتهم في المعلومات المالية المعدة على أساسه، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الاسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال، اتجه واضعو المعايير المحاسبية نحو محاسبة القيمة العادلة، والجدير بالذكر هنا أن هناك جدلاً بين أنصار التكلفة التاريخية وأنصار القيمة العادلة، فأنصار التكلفة التاريخية يركزون على الموثوقية أكثر بينما أنصار القيمة العادلة يركزون على الملائمة، ومن ذلك الاختلاف بدأ التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة مستنداً في ذلك التوجه على عدة مبررات أهم ما يلي[2]:

---

[1]- عبلة قوادري، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية – دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018، ص: 169.

[2]- أحمد الصالح سباع، **تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال- دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2021/2020، ص ص: 42-43.

- ✓ إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتحاد القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة؛
- ✓ إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى مشكلات منها اتخاد قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو الأطراف الأخرى المستخدمة لها؛
- ✓ إن القيمة العادلة تهدف إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية؛
- ✓ رغبة المستثمرين والمقرضين في وضع أهمية أكبر على الملائمة أكثر من الموثوقية، من أجل اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما يعتقد أن توفره القيمة العادلة؛
- ✓ تعتبر أداة قياس ذات كفاءة خصوصاً إذا تعلق الأمر بالنسبة لأسعار الأسهم والسندات "الأدوات المالية بشكل عام"؛
- ✓ مرتبطة بمفهوم الدخل الشامل الذي يعتبر أحد المقاييس الجديدة للدخل، والذي يعطي فائدة أكثر المستخدمين القوائم المالية خصوصاً في الأسواق المالية؛
- ✓ تساعد في تحسين عملية التحليل المالي، وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛
- ✓ يؤدي إلى تحسين درجة شفافية المعلومات المالية وغير المالية مقارنة بالعديد من المداخل البديلة؛
- ✓ تعتبر ذات أهمية بالنسبة للأسواق المالية، خاصة في الاقتصاديات التي تعاني من ارتفاع مستمر في معدلات التضخم؛
- ✓ يرى البعض أن إتباع القيمة العادلة يمنع تكوين ما يعرف بالاحتياطات السرية عند تقييم البنود بالتكلفة، الأمر الذي يجعل الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية غير معبرة عن أداة المنشأة ومركزها المالي.

المطلب الثاني: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

تطرق مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى العديد من الأسس والإرشادات للوصول إلى القيمة العادلة بالتفصيل في العديد من المعايير المحاسبية وهي كالتالي: [1]

أولا: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية

نصت المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على القياس بالقيمة العادلة، وقد تناولت هاته المعايير طرق وأسس القياس المحاسبي، وفي هذا العنصر سنتناول المعايير التي تطرق لذلك.

1- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 16

قد بين المعيار المسمى بـ: "الممتلكات والمصانع والمعدات" استخدام أسلوب المعالجة البديلة المسموح للمحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات وهي إعادة التقييم ويمكن تحديد القيمة العادلة لهذه الأصول من خلال ما يلي:

- ✓ القيمة السوقية للأراضي والمباني والتي عادة ما يتم تحديدها من قبل مقيمين مؤهلين مهنيا للقيام بهذه المهمة والمعروفين في الجزائر بمحافظي الحسابات؛
- ✓ القيمة الاستبدالية بعد الاهتلاك عندما لا تكون هناك أدلة تثبت القيمة السوقية بسبب طبيعة هذ الأصل لأنه نادرا ما يباع.

2- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 22

يبين هذا المعيار من خلال الفقرة رقم 39 مجموعة من الأسس والمقاييس الممكن استخدامها للتعبير عن القيمة العادلة للأصول والالتزامات القابلة للتحديد عند التملك أو دمج الأعمال على النحو التالي:

2-1- بالنسبة للأوراق المالية

- ✓ تقييم الأوراق المالية المتداولة بالقيم السوقية الجارية؛
- ✓ تقييم الأوراق المالية غير المتداولة بالقيم المقدرة التي تأخذ بالاعتبار خصائصها، يمكن أن نذكر على سبيل المثال معدلات النمو المتوقعة للأوراق المالية المماثلة لمنشآت ذات خصائص متشابهة.

[1]- بودور شوريب، **التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة**، مجلة دراسات اقتصادية، العدد 27، 2017، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية – الجزائر العاصمة – الجزائر، ص ص: 97-99.

2-2- بالنسبة للمخزونات

- ✓ تقييم البضاعة تامة الصنع والسلع التجارية بسعر البيع ناقصا مجموع تكاليف البيع؛
- ✓ تقييم المواد الخام بتكاليف الاستبدال الجارية.

3- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 32

تناول المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 الأدوات المالية " الإفصاح والعرض " بعض الأسس التي تتناول قياس القيمة العادلة على النحو التالي:

- ✓ إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق نشط وذات سيولة، فإن سعر السوق المعروض لهذه الأدوات هو أفضل دليل على القيمة العادلة؛
- ✓ إذا كانت الأدوات المالية المتداولة في سوق غير نشط أو غير منظم بشكل جدي (الأسواق الموازية)، أو كان حجم التداول قليل نسبة إلى عدد الوحدات من الأدوات المالية المراد تقيمها أو في حالة عدم وجود سعر سوق معروض فيمكن اللجوء إلى وسائل تقدير لتحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية؛
- ✓ إذا كانت الأدوات المالية غير متداولة في سوق مالي منظم، فإنه يفضل عدم تحديد مبلغ معين لقياس القيمة العادلة، وإنما تحديد مدى معين يعتقد وبشكل معقول أن تقع القيمة العادلة ضمنه؛
- ✓ عند عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة بموثوقية كافية لأي سبب، فإنه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات حول الخصائص الأساسية للأداة المالية المراد تقيمها من خلال الشروط والأحكام التي قد تتوفر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية ودرجة اليقين منها، وذلك لمساعدتهم على تقدير وتحديد القيمة العادلة.

4- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 38

لقد تطرق المعيار المحاسبي 38 إلى " الوحدات غير الملموسة " تحديد أسس الوصول إلى القيمة العادلة في إظهار هذه الأصول عند الاعتراف المبدئي على النحو التالي:

- ✓ الأسعار المدرجة في سوق نشط هو أفضل مقياس للقيمة العادلة، وفي غالب الأحيان ما يكون هذا السعر هو سعر العرض الحالي؛
- ✓ قد يوفر سعر أحدث عملية مشابهة أساسا يمكن الاعتماد عليه في تقدير القيمة العادلة، بشرط عدم حدوث تغيرات جذرية في الظروف الاقتصادية بين تاريخ العملية وتاريخ تقييم الأصل؛
- ✓ القيم الممكن احتسابها من خلال استخدام أساليب القياس التي طورتها مشاريع معينة تشارك بانتظام في شراء الموجودات غير الملموسة وبيعها، تشمل هذه الأساليب تطبيق معايير متعددة تعكس تأثيرات

مؤشرات معينة على عمليات السوق الحالية، مثل ربحية الأصل، أو خصم التدفقات النقدية المستقبلية المقدرة من الأصل.

5- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 39

يبين المعيار المحاسبي رقم 39 الأدوات المالية " الاعتراف والقياس" عدة مقاييس للقيمة العادلة على النحو التالي:

- ✓ الأسعار المدرجة في سوق نشط للأداة المالية، وهي أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- ✓ أداة الدين التي تصنف من قبل وكالة تصنيف مستقلة، ولهذه الأداة تدفقات نقدية يمكن تقديرها بشكل معقول؛
- ✓ الأداة المالية التي لها نموذج تقييم مناسب ويعتمد مدخلات هذا النموذج على بيانات من الأسواق المالية النشطة.

6- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 40

يتضمن هذا المعيار " الممتلكات الاستثمارية " تتحدد القيمة العادلة لهذه الممتلكات وفقا للأسس التالية:

- ✓ يعتبر السعر السوقي أفضل محدد للقيمة العادلة، ويعبر السعر السوقي هنا عن السعر الأكثر احتمالا والممكن الحصول عليه على نحو معقول من السوق ويمثل أفضل سعر يحصل عليه البائع في ظل ظروف السوق العادية دون أي تضخم أو تخفيض في ظل ظروف خاصة؛
- ✓ كما تعتبر الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات متشابهة في الموقع والحالة والشروط التعاقدية أفضل دليل للقيمة العادلة؛
- ✓ في حالة عدم توفر أسعار جارية سوقية، فيمكن تقدير القيمة العادلة من خلال الحصول على معلومات مختلفة تتضمن:
  - ❖ الأسعار الجارية في سوق نشط لممتلكات مختلفة من حيث الطبيعة والموقع بحيث تعدل هذه الأسعار لتعكس الفروقات الناتجة عن الاختلافات بين الأصل المراد تقديره وهذه الممتلكات؛
  - ❖ خصم التدفقات المستقبلية المنتظرة بموجب عقود إيجار قائمة حاليا أو بالرجوع لبيانات خارجية كإيجار الممتلكات في نفس المنطقة.

7- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 41

بين معيار المحاسبة الدولي رقم 41 " الزراعة " أسس تحديد القيمة العادلة للأصل البيولوجي والمحاصيل الزراعية على النحو التالي:

- ✓ يعتبر السعر المعروض في السوق النشط أفضل محدد للقيمة العادلة، ويراعى هنا في حالة وجود أكثر من سوق نشط، يؤخذ السعر المعروض في السوق المتوقع استخدامه؛
- ✓ إذا لم يوجد سوق نشط، يستخدم واحدا أو أكثر من الأساليب التالية:
  - ❖ سعر آخر معاملة في السوق شرط عدم وجود تغيير كبير في الظروف الاقتصادية منذ تاريخ ذلك إلى وقت التقييم الحالي؛
  - ❖ أسعار السوق للموجودات المماثلة مع تعديل هذه الأسعار وفقا للاختلافات بين الموجودات المراد تقييمها وتلك الموجودات المماثلة؛
  - ❖ حالة ارتباط الموجودات البيولوجية بالأرض وعدم وجود قيمة محددة لهذه الموجودات البيولوجية بالفرق بين القيمة العادلة للأرض وهذه الموجودات مجتمعة والقيمة العادلة للأرض البكر وحدها.

ثانيا: قياس القيمة العادلة وفق الإبلاغ المالي الدولية

1- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 03

طبقا لهذا المعيار وبالتحديد في الفقرتين 18-19، فإنه على المؤسسة المشترية قياس الأصول المستملكة القابلة للتحديد والالتزامات المضمونة على أساس قيمتها العادلة في تاريخ الاستملاك، كما ينبغي على المؤسسة مراعاة عند كل اندماج للأعمال قياس أي حصة غير مسيطرة في المؤسسة المشتراة (الدامجة) إما على أساس القيمة العادلة أو السهم التناسبي للحصة غير المسيطرة من صافي الأصول القابلة للتحديد في المؤسسة المشتراة.

2- أسس قياس القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 05

تعتبر الأصول الثابتة المحتفظ بها لغرض البيع هي التي سيتم استرداد مبلغها بشكل رئيسي من خلال معاملة بيع وليس ومن خلال الاستخدام المستمر، حيث يجب أن يتم بشكل تسويق الأصل (أو مجموعة التصرف) للبيع بسعر معقول بالنسبة إلى قيمته العادلة الحالية، وقد نص المعيار على وجوب قياس المؤسسة الأصل الثابت (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به للبيع بمبلغه المسجل أو قيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أيهما أقل، وتقيس المؤسسة الأصل الثابت (أو مجموعة التصرف) المصنف على أنه محتفظ به للتوزيع على المالكين بالقيمة الأقل من قيمته المسجلة وقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف التوزيع.

كما يجب على المؤسسة الاعتراف بأي ربح معين لأي زيادة لاحقة في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع لأصل ما، ولكن ليس بما يفوق الخسارة التراكمية لانخفاض القيمة التي تم الاعتراف بها وفقا لهذا المعيار أو مسبقا وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 36) انخفاض قيمة الأصول.

المطلب الثالث: القيمة العادلة وفق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13

لتوضيح مفهوم القيمة العادلة سوف نسرد أهم التعريفات التي تناولتها، ،كذلك الركائز التي تقوم عليها من جهة، والتعرف على مجالات تطبيقها حسب المعيار IFRS 13.

أولا: نشأة المعيار

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار هذا المعيار في ماي 2011 نظرا للاتجاه والاهتمام المتزايد نحو مفهوم القيمة العادلة، وقبل إصدار هذا المعيار كانت المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولي تحتوي على متطلبات تحديد وقياس القيمة العادلة والإفصاح عنها وبما أن تلك المعايير صدرت في فترات زمنية مختلفة فقد كانت تحتوي على متطلبات غير متسقة لقياس القيمة العادلة مما يؤثر سلبا على قابلية القوائم المالية للمقارنة، وقد نتج المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) لتطوير متطلبات عامة لقياس القيمة العادلة والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بقياس القيمة العادلة، ويعتبر هذا المعيار ساري المفعول هذا اعتبارا من بداية 2013.

والجدول الموالي يوضح أبرز المحطات التي مر عليها إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13

الجدول:01-01: يوضح مراحل إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم IFRS 13

التاريخ	عنوان المرحلة
سبتمبر 2005	إضافة مشروع قياس القيمة العادلة إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية
30 نوفمبر 2006	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ورقة مناقشة حول قياسات القيمة العادلة للتعليق العام
28 ماي 2009	قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بنشر مسودة عرض للإرشادات المقترحة حول كيفية قياس القيمة العادلة عندما تكون مطلوبة بموجب المعايير الحالية
29 جوان 2010	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) مسودة عرض بعنوان "الإفصاح عن تحليل عدم اليقين في القياس لقياسات القيمة العادلة" مقترحا تعديلات طفيفة نسبيا على العروض في مايو 2009 بشأن قياس القيمة العادلة
19 أوت 2010	نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية على موقعه على الإنترنت مسودة فريق العمل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقبلة بشأن قياس القيمة العادلة، والتي تعكس القرارات المؤقتة التي اتخذها حتى الآن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الدولية
12 ماي 2011	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 "قياس القيمة العادلة"

	والذي يستبدل الإرشادات الخاصة بقياس القيمة العادلة في الأدبيات المحاسبية الحالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمعيار واحد
12 ديسمبر 2013	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "التحسينات السنوية على دورة 2010 – 2012 للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، وهي مجموعة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استجابةً للقضايا التي تمت معالجتها خلال دورة 2010–2012.
12 ديسمبر 2013	أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية "التحسينات السنوية على دورة 2011–2013 للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، وهي مجموعة من التعديلات على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، استجابةً للقضايا التي تمت معالجتها خلال دورة 2011–2013.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الموقع: https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13

ثانيا: هدف المعيار

يهدف المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 لما يلي:[1]

- ✓ تعريف القيمة العادلة؛
- ✓ وضع إطار لقياس القيمة العادلة في معيار واحد؛
- ✓ تحديد متطلبات الإفصاح لقياس القيمة العادلة.

ثالثا: نطاق المعيار

ينطبق هذا المعيار عندما يتطلب معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس أو إفصاحات حول قياسات القيمة العادلة للأصول والالتزامات. (متضمنة قياسات تعتمد على القيمة العادلة مثل القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، والإفصاحات حول تلك القياسات).[2]

ولا تنطبق متطلبات القياس والإفصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

- ✓ معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تقع ضمن نطاق معيار (IFRS 2)؛
- ✓ عمليات التأجير والتي تخضع لنطاق معيار (IAS 17)؛
- ✓ المقاييس التي تتشابه مع القيمة العادلة لكنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق ضمن معيار المخزون (IAS 2)، أو قيمة الاستخدام Value In Use التي تقع ضمن نطاق معيار (IAS 36) التدني في قيمة الموجودات.

كما أن الإفصاحات المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لما يلي:

- ✓ أصول الخطة التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 19 منافع الموظفين؛

[1]- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS EXPERT، عمان، الأردن، 2014، ص: 823.

[2]- نفس المرجع، ص: 823.

- ✓ استثمارات خطة منافع التقاعد التي يتم قياسها بالقيمة العادلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي IAS 26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد؛
- ✓ الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف التصرف وفقا لمعيار الدولي رقم 36.

رابعا: قياس القيمة العادلة وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 13

إن الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنتظمة لبيع الأصل أو تحويل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس في ظل ظروف السوق الحالية، يتطلب قياس القيمة العادلة من الكيان تحديد كل ما يلي:

- الأصل أو الالتزام المعين الذي يخضع للقياس (بما يتوافق مع وحدة حسابه)؛
- بالنسبة للأصل غير المالي، فرضية التقييم المناسبة للقياس (بما يتوافق مع أعلى وأفضل استخدام له)؛
- السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام؛
- أسلوب (أساليب) التقييم المناسبة للقياس، مع الأخذ في الاعتبار توافر البيانات التي يمكن من خلالها تطوير المدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام ومستوى التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي تكون فيه المدخلات مصنفة.

1- الأصل أو الالتزام المعين الذي يخضع للقياس

ويجب على المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام في حال رغب المشاركون في السوق أخذ تلك الخصائص بعين الاعتبار عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشتمل هذه الخصائص، على سبيل المثال، ما يلي:

- حالة الأصل وموقعه؛
- القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

2- فرضية التقييم المناسبة لقياس الأصل غير المالي

يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال أفضل وأحسن استخدام Highest and Best Use من الأصل أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

3- السوق الرئيسي (أو الأكثر فائدة) للأصل أو الالتزام

يفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم في:

- السوق الأصلي أو الرئيسي Principle Market للأصل أو الالتزام وهو السوق ذو الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام، والقيمة العادلة تمثل السعر في ذلك السوق سواء كانت القيمة مشاهدة وملحوظة ومعلنة بشكل مباشر أو تم تقديرها باستخدام وسائل تقييم أخرى؛
- عند عدم توفر السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام أو ما يسمى السوق الأفضل Most Advantagous، وهو السوق الذي يزيد القيمة (السعر) التي سيتم الحصول عليها من بيع الأصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام، وعند تحديد السوق الأكثر ربحاً يتم الأخذ بالاعتبار سعر الأصل مطروحاً منه تكاليف العملية Transaction Costs وتكاليف النقل Transport Cost، أما عند تحديد السعر الواجب قياس الأصل به فيتم طرح تكاليف النقل فقط من السعر في السوق الأكثر ربحاً للوصول إلى القيمة العادلة للأصل.

4- أسلوب (أساليب) التقييم المناسبة للقياس

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الالتزام بين المشاكين في السوق في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاث أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي منهج السوق ومنهج التكلفة ومنهج الدخل.

4-1- خصائص أساليب التقييم للقيمة العادلة

يجب على المنشأة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة، ومن الأمثلة على الأسواق التي يكون فيها المدخلات كافية ويمكن ادراكها وملاحظتها لبعض الأصول والالتزامات المالية: السوق المالي أو بورصة الأوراق المالية، أسواق المتعاملين، أسواق الوسطاء الماليين.[1]

المدخلات: هي الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام، بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل ما يلي:

✓ المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يستخدم لقياس القيمة العادلة (مثل نموذج التسعير)؛

[1]- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، **مرجع سبق ذكره**، ص: 830.

✓ المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم.

المدخلات الملحوظة Observable Inputs: المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموما حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

المدخلات غير الملحوظة Unobservable Inputs: المدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

4-2- تقنيات التقييم للقيمة العادلة

هناك ثلاث تقنيات تقييم تستخدم على نطاق واسع في عملية قياس القيمة العادلة هي:

- ✓ **منهج (مدخل السوق): Market Approach** هو أسلوب التقييم الذي يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو مشابهة (مماثلة) للأصول والالتزامات موضوع التقييم؛
- ✓ **منهج التكلفة Cost Approach** وهو أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يشار إليها في العادلة بتكلفة الاستبدال الحالية)؛
- ✓ **منهج الدخل Income Approach** وهو أساليب التقييم الذي يقوم على خصم التدفقات النقدية المستقبلية والدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع التقييم وحسب توقعات السوق.

خامسا: القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

عند الحصول على أصل أو نشوء التزام في عملية تبادل لذلك الأصل أو الالتزام، فإن سعر العملية هو السعر المدفوع للحصول على الأصل أو السعر المحدد لنشوء ذلك الالتزام (سعر الدخول أو التنفيذ)، (سعر الشراء).

ومن جانب آخر فإن القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو المبلغ الذي سيتم تسديده لتسوية الالتزام وهو ما يسمى سعر الخروج أو السعر النهائي Exit Price (سعر البيع).

وليس بالضرورة أن تبيع المنشأة الأصول بذات السعر المدفوع للحصول عليها، وليس بالضرورة أيضاً أن يكون سعر تسديد الالتزام هو سعر نشوء الالتزام.

سادسا: التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة

يسعى معيار الإبلاغ المالي رقم 13 إلى زيادة الاتساق والقابلية المقارنة في قياس القيمة العادلة والافصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة، يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاثة مستويات، حيث يعطي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد، والسوق النشط حسب هذا المعيار هي السوق التي يتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر على أساس مستمر، وتشمل هذه المستويات ما يلي:

أ- **المستوى الأول للمدخلات:** إن مدخلات المستوى الأول للقيمة العادلة هي الأسعار التي يتم تداولها في السوق النشطة للموجودات أو المطلوبات المتطابقة ويمكن للمؤسسة الوصول لهذا السوق في تاريخ القياس، إن السعر المعلن في السوق النشطة توفر مرجعا وأدلة أكثر موثوقية لقياس القيمة العادلة، حيث يستخدم السعر في هذه الحالة لقياس القيمة العادلة دون الحاجة لتعديله، مع استثناءات محدودة إذا كانت المؤسسة تمتلك أصل أو عليها التزام يتم تداوله في سوق نشط فإن السعر المدرج في السوق هو الذي يستخدم في قياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام حتى وأن كان السوق لا يستطيع من خلال صفقة واحدة استيعاب حجم الأصل أو الالتزام المملوك من قبل المؤسسة.

ب- **المستوى الثاني للمدخلات:** إن مدخلات المستوى الثاني هي المدخلات الأخرى خلاف مدخلات المستوى الأول والتي لا يمكن ملاحظتها أو معرفتها للأصل أو الالتزام، إما بشكل مباشر أو غير مباشر، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:

- ✓ أسعار الأصول أو الالتزامات المعلنة في سوق مشابهة للأسعار في أسواق نشطة؛
- ✓ أسعار الأصول أو الالتزامات المشابهة للأصل المعني للأصول والالتزامات في أسواق غير نشطة؛
- ✓ الأسعار الأخرى المعلنة للأصول والالتزامات والتي يمكن الوصول إليها من خلال عدة وسائل منها سعر الفائدة، ومعدل العائد.

جـ-المستوى الثالث للمدخلات: إن مدخلات المستوى الثالث لقياس القيمة العادلة تعتمد على قيم غير متوفرة أو متاحة في السوق بل تقوم المؤسسة ومن خلال المعلومات المتوفرة عليها وبالاعتماد على طبيعة الأصل والالتزام والمتعاملين فيها بتطوير قيمة تتصف بالعدالة. [1]

[1]- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية- الجوانب النظرية والعلمية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2014، ص ص: 825-826.

ويستنتج من استعراض التسلسل الهرمي للقيمة العادلة النتائج التالية: [1]

- ✓ صعوبة التحقق من قياسات القيمة العادلة فيما عدا قياسات المستوى الأول هو الأكثر موضوعية وموثوقية حيث يوفر أفضل تقييم للقيمة العادلة لاعتماده على مدخلات ملحوظة وقابلة للمشاهدة مباشرة، لذلك يمكن التحقق منها من قبل المراجع ومستخدمي التقارير المالية المنشورة، ومن ثم تعتبر أكثر عدالة وشفافية أما قياسات المستوى الثاني تعتمد على مدخلات قابلة للملاحظة بشكل جوهري سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وبالتالي تتضمن قدر أكبر من التدخل الشخصي للقائم بالقياس، أما بالنسبة لقياسات المستوى الثالث فتعتمد مدخلات غير قابلة للملاحظة بشكل جوهري، وبالتالي تتضمن أعلى قدر من الذاتية في القياس لأنها تبني في أغلبها على أحكام شخصية للقائم بالقياس، ولهذا فإن الاعتماد على أي مستوى بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة فرصة للتحيز في القياس بهدف التلاعب في الأرباح أو حقوق الملكية وذلك بهدف تحقيق منافع شخصية للإدارة بجانب صعوبة تحقق المراجع منها ومراجعتها ولهذا فإن الاعتماد على أي مستوى بخلاف المستوى الأول قد يعطي للإدارة فرصة للتحيز في قياس القيمة العادلة بهدف التلاعب في الأرباح أو التلاعب في حقوق الملكية وذلك بهدف تحقيق منافع شخصية للإدارة حيث أن هذه التقديرات يصعب على المراجع التحقق منها ومراجعتها؛
- ✓ تتسم تقديرات القيمة العادلة في المستوى الثالث بالتنوع وذلك للتحول من مدخلات السوق سواء كان نشط أو غير نشط للبند محل القياس إلى المدخلات التي تعتمد على بيانات المنشأة وتعديلها بافتراضات المشاركين في السوق، وهذا يعني أن تقديرات القيمة العادلة قد تكون متحيزة، وكذلك تزايد احتمالية أخطاء القياس، بالإضافة إلى بذل المزيد من الجهود غير العادية وتحمل المنشأة تكاليف وأعباء إضافية لاعتمادها على أساليب تقييم بديلة عن أسلوب القيمة السوقية تقديرات القيمة العادلة قد تكون متحيزة، مما يؤدي إلى زيادة احتمالية أخطاء القياس، وذلك لأن تقدير القيمة العادلة في المستوى الثالث تتسم بالتنوع من خلال التحول من مدخلات السوق سواء كان نشط أو غير نشط للبند محل القياس إلى المدخلات التي تعتمد على بيانات المنشأة وتعديلها بافتراضات المشاركين في السوق، بالإضافة إلى بذل المزيد من الجهود غير العادية وتكاليف إضافية لاعتمادها على أساليب تقييم بديلة عن القيمة السوقية؛
- ✓ مرونة التسلسل الهرمي لقياس القيمة العادلة حيث إذا كان السوق نشطا للأصل أو الالتزام محل القياس وأصبح غير نشط فإنه يتم الانتقال من المستوى الأول إلى المستوى الثاني أو الثالث أو إذا كانت المدخلات المؤثرة في القياس والمستخدمة في أسلوب التقييم غير مرئية وأصبحت مرئية فإنه يتم الانتقال من المستوى الثالث إلى المستوى الثاني؛

[1]– محمد حمدي عوض وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص: 23-25.

- ✓ انخفاض ظاهرة عدم تماثل المعلومات بين معدي القوائم المالية ومستخدميها إلى أدنى درجة في المستوى الأول حيث يتم الاعتماد على الأسعار المعلنة، بينما مدخلات المستوى الثالث تؤدي إلى أعلى درجة من عدم التماثل بين معدي القوائم المالية ومستخدميها، ولهذا يجب على الشركات القيام بعمل إفصاح إضافي عن المدخلات وأساليب التقييم المستخدمة في قياس القيمة العادلة وبصفة خاصة في المستوى الثالث من مستويات التسلسل الهرمي.

سابعا: متطلبات العرض والإفصاح عن القيمة العادلة

يقدم المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 إطار شاملا للإفصاح عن قياسات القيمة العادلة، ويهدف هذا الإطار إلى التوسع في متطلبات الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة وذلك لمساعدة مستخدمي التقارير المالية في فهم أساليب التقييم والمدخلات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة والافتراضات التي بنيت عليها لزيادة الموثوقية بتلك القياسات، وتتمثل متطلبات الإفصاح عن معلومات القيمة العادلة فيما يلي: [1]

- ✓ بالنسبة للأصول والالتزامات التي تقاس بالقيمة العادلة، يجب على المنشأة الإفصاح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم الطرق والمدخلات المستخدمة في قياس القيمة العادلة لتلك الأصول أو الالتزامات؛
- ✓ بالنسبة للمستوى الثالث من المدخلات يجب إظهار الأثر على الربح والخسارة وعلى الدخل الشامل؛
- ✓ يجب على المنشاة الإفصاح عن مستويات التسلسل الهرمي للقيمة العادلة للبنود المالية وغير المالية؛
- ✓ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن المبالغ الجوهرية للأصول والالتزامات والمحولة من وإلى المستوى الأول والثاني من مستويات قياس القيمة العادلة بالإضافة إلى أسباب هذا التحول؛
- ✓ القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بتاريخ التقرير؛
- ✓ يجب على المنشأة الإفصاح عن التحويل من مستوى إلى آخر وسبب التحول؛
- ✓ يجب على المنشأة الإفصاح بشكل منفصل عن المدخلات غير الملحوظة الجوهرية التي اعتمدت عليها في تقدير القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات في المستوى الثالث من مستويات القياس وذلك على أساس المبالغ الإجمالية، حيث يجب عليها تقديم معلومات عن مشتريات ومبيعات الأصول وسداد وإصدار الالتزامات التي تم قياسها بالقيمة العادلة طبقا لمستوى القياس الثالث؛
- ✓ الإفصاح عن مدخلات وأساليب التقييم المستخدمة في تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات؛
- ✓ يجب على المنشاة أن تفصح بشكل مستقل عن قياسات القيمة العادلة بشكل غير دوري مثل الأصول والالتزامات غير المالية التي تخفض قيمتها؛

[1]- نفس المرجع، ص ص: 30-31.

- ✓ يجب على المنشاة أن تفصح بشكل مستقل عن قياسات القيمة العادلة لكل مجموعة من مجموعات الأصول والالتزامات الأساسية والفرعية؛
- ✓ إذا كان الأصل يستخدم مع أصول أخرى وأعلى وأفضل استخدام له يختلف عن الاستخدام الحالي فيجب الإفصاح عما يلي:
- ✓ قيمة الأصل بافتراض الاستخدام الحالي؛
- ✓ القيمة بافتراض أن القيمة العادلة للأصل تختلف عن قيمة الاستخدام الحالي والسبب المباشر.

المطلب الرابع: تقييم استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

ظهرت عدة آراء ما بين مؤيد للقيمة العادلة كأساس للقياس مناسب ومعارض لها، وكلاهم قام بعرض ما يعزز رأيه، حتى أن البعض اتهم القيمة العادلة بأنها أحد المسببات الرئيسة في الأزمة العالمية ووضعت من قبلهم في قفص الاتهام، ومن وجهة نظر موضوعية يمكننا تلخيص مزايا وعيوب القيمة العادلة فيما يلي:

أولا: مزايا استخدام القيمة العادلة

تتمثل مزايا استخدام القيمة العادلة فيما يلي:

- إظهار البنود المختلفة في قائمة المركز المالي بقيمة أقرب إلى الواقع، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المنشأة أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة، ويكون مفهوم القيمة العادلة مبنية على افتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها؛
- تتفق مع مفهوم المحافظة على رأس المال، بالنظر إلى التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد؛
- يساعد على تحسين الشفافية في القوائم المالية ودعم الأسواق المالية، ويخفض من الفرص المتاحة لإدارة الأرباح خاصة في حالة توافر أسعار سوقية للأصول والالتزامات محل التقييم؛
- تساعد في توفير معلومات تمكن من إجراء عملية المقارنة بين السنوات المختلفة للمنشأة، وبين نظيراتها؛[1]
- تعكس التغيرات الجارية في الأسعار الخاصة والتي لا تعكسها محاسبة التكلفة التاريخية ولهذا تظهر الأصول في الميزانية بتكلفتها الجارية مما يعبر بصورة أكثر واقعية عن الموقف الحالي للمنشاة؛
- تعد خير مؤشر لقياس كفاءة الإدارة إذ أنها تزودنا بالربح التشغيلي الذي تحققه المنشاة كما أنها تزودنا بالخدمات المحتملة للأصول وذلك بتقدير التدفقات النقدية المستقبلية على أساس البيع وتكلفتها الجارية المرتبطة بها.[2]

---

[1]– أحمد حلمي رضوان، **دور آليات الحوكمة في تحسين ملائمة هيكل القياس الهرمي للقيمة العادلة بالتطبيق على البنوك السعودية**، مجلة الإدارة العامة، المجلد 53، العدد 3، 2012، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية، ص: 422.

[2]- سيدي محمد ولد عباد، **أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفعالية البنوك الإسلامية في موريتانيا**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2018، ص: 145.

ثانيا: الانتقادات الموجهة لاستخدام القيمة العادلة

إن نموذج القيمة العادلة كغيره من نماذج القياس المحاسبي لا يخلو من بعض العيوب والانتقادات والتي يمكن أن نوجزها فيما يلي:

- عدم اتساق القيمة العادلة مع كثير من المبادئ والأسس المحاسبية؛
- التحيز الشخصي للمكلف بالتقدير وإتباعه لأسس قياس متباينة؛
- يؤدي الاعتماد على القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية إلى فتح مجال للتلاعب بما يخدم مصالح الإدارة؛
- عدم موثوقية بعض تقديرات القيمة العادلة، بحيث يؤدي إلى انخفاض ملائمة المعلومات أو عدمها؛
- قد تزيد تكاليف التقدير القيمة العادلة عن المنافع المرجوة من حسابها؛
- إن القيام بالتقديرات والتقييمات المترتبة على إتباع مفهوم القيمة العادلة إذا لم يتوفر سوق لبعض البنود سيتطلب بذل جهود كبيرة، وتحمل مصاريف إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة، مما قد لا يعود على المنشاة بعائد يتناسب مع التكلفة الإضافية؛
- إن القيام بالمهمات المطلوبة وفق متطلبات مفهوم القيمة العادلة، تتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات وإعداد القوائم المالية، مما قد يؤدي إلى تأخير إعداد هذه القوائم وما يترتب ذلك من عدم استيفاء لبعض متطلبات الإفصاح، أو الاشتراطات المطلوبة من الجهات الرسمية والقانونية، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية؛
- إن القيمة العادلة أبرزت مفاهيم متعددة لحل إشكالية واحدة، وساهمت بالتالي في زيادة البدائل وتنوع الحلول بدلا من الاقتصار على مفهوم واحد يساعد على التوحيد الأمر الذي يتنافى مع هدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية والمتمثل في تضييق مجالات الاختلاف والتنوع في الممارسات المحاسبية.[1]

[1]- يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان – دراسة ميدانية**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية الاقتصاد والإدارية، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص: 85.

المبحث الثالث: انعكاسات محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح وأثرهما على كفاءة السوق المالي

يعتبر الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج الأعمال للمستخدمين في دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجالات الاستثمار والتمويل، ونظراً للاهتمام المتزايد لأصحاب الفكر والاختصاص من أكاديميين ومهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة حول أهمية الإفصاح المحاسبي والشفافية في التقارير المالية، فإن ذلك يؤدي إلى استمرار الضغوط على المهنة لتطوير أدائها في خدمة قطاعات الأعمال من ناحية ودعم نظام الرقابة والمساءلة فيها.

المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي

ارتبط مفهوم الإفصاح بظهور شركات المساهمة وإلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية، لتقدم إدارة تلك الشركات إلى الأطراف ذات العلاقة تقريرا عن نتائج أعمالها ومركزها المالي بغية الإفصاح عن المعلومات الجوهرية التي حدثت خلال الفترة، لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة.

أولا: مفهوم الإفصاح المحاسبي

- الإفصاح لغة هو البيان، فأفصح عن الشيء افصاحاً أي بينه وكشفه؛[1]
- يعرف الإفصاح بشكل عام أنه: "نقل هادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها"؛[2]
- يشير مصطلح الإفصاح في المحاسبة إلى تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات القارئ الواعي لتلك المعلومات؛[3]
- عرف الإفصاح بأنه "تلك المعلومات التي تنشرها الإدارة للجهات الخارجية من مستخدمي القوائم المالية بهدف مقابلة احتياجاتها المختلفة من المعلومات المتعلقة بأعمال الشركة ويشمل الإفصاح أية معلومات محاسبية أو محاسبية تاريخا ومستقبلية تصرح عنها الإدارة وتضمنها التقارير المالية"؛[4]
- الإفصاح المحاسبي هو "شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة لإعطاء مستخدم هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الوحدة المحاسبية".[5]

---

[1]- أبو الفضل جمال الدين بن منظور، **لسان العرب**، دار هادر، بيروت، لبنان، 2000، ص: 186.

[2]- محمد سمير الصبان، **دراسات في الأصول المالية: أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، لبنان، 1996، ص: 24.

[3]-أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة –القياس والإفصاح والتقرير المالي**، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

[4]- حسين علي خشارمه، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن "معيار المحاسبة الدولي رقم 30– دراسة ميدانية"**، المجلد 17، العدد 1، 2003، مجلة جامعة النجاح للأبحاث–ب، نابلس، فلسطين، ص: 96.

[5]- مهدي عباس الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

ثانيا: أهمية الإفصاح المحاسبي

تنبع لأهمية الإفصاح المحاسبي من أن القوائم والتقارير المالية هي المصدر المهم إن لم يكن الوحيد للعديد من المستخدمين للحصول على المعلومات المهمة حول المنشأة، حيث تنحصر أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط التالية: [1]

- ✓ تساعد في إخلاء مسؤولية الإدارة، وذلك في ظل انفصال الملكية عن الإدارة؛
- ✓ تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛
- ✓ تساعد المستثمرين في مقارنة العائد والمخاطر؛
- ✓ تحقق فرض كفاءة الأسواق المالية؛
- ✓ تساهم في تقويم الأداء الاجتماعي للمنشأة.

ثالثا–أهداف الإفصاح المحاسبي

يهدف الإفصاح المحاسبي إلى أن تتضمن التقارير المالية للشركات كافة المعلومات التي تهم الفئات الخارجية لهذه الشركات، والتي تساعدها على اتخاذ قراراتها الاقتصادية تجاه الشركة بصورة واقعية وحقيقية، وأن تتعهد الشركة بتقديم تلك المعلومات بصفة دورية، وذلك من أجل تحقيق ما يلي: [2]

- ✓ وصف العناصر المعترف بها وتقديم المقاييس ذات العلاقة بهذه العناصر بخلاف المقاييس المستخدمة في القوائم المالية مثل تقدير القيمة العادلة لبنود الميزانية؛
- ✓ وصف العناصر غير المعترف بها وتقديم مقاييس مفيدة لهذه العناصر، مثل مبلغ الضرائب المؤجلة وغير المعترف بها ووصف الضمانات التي على الشركة مقابل الديون؛
- ✓ توفير معلومات لمساعدة المستثمرين والدائنين لتقييم المخاطر والاحتمالات للعناصر المعترف بها وغير المعترف بها؛
- ✓ تقديم المعلومات المهمة التي تسمح لمستخدمي القوائم المالية بعمل المقارنات بين السنوات؛
- ✓ تقديم معلومات عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المستقبلية؛
- ✓ مساعدة المستثمرين لتقييم العائد على استثماراتهم.

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، مرجع سبق ذكره، ص: 159.

[2]- فكير سامية، **المعايير الدولية للتقارير المالية ودورها في تنشيط سوق الأوراق المالية– دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014، ص ص: 188.

رابعا: أنواع الإفصاح المحاسبي

يمكن الإشارة الى أنواع الإفصاح تبعاً للأهداف من خلال ما يلي: [1]

1- الإفصاح الكامل: يشير الإفصاح إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم؛

2- الإفصاح العادل: يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذ يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضمن عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الفئات الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن؛

3- الإفصاح الكافي: يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية، ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك عن أنه يتبع للخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد؛

4- الإفصاح الملائم: هو الإفصاح الذي يراعي حاجة مستخدمي البيانات وظروف المنشأة وطبيعة نشاطها، إذ أنه ليس من المهم فقط الإفصاح عن المعلومات المالية بل الأهم أن تكون ذات قيمة ومنفعة بالنسبة لقرارات المستثمرين والدائنين وتتناسب مع نشاط المنشأة وظروفها الداخلية؛

5- الإفصاح التثقيفي: أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية، الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى؛

6- الإفصاح الوقائي: يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجتمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي ينفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين.

---

[1]- لطيف زيود وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، ع 1، مج 29، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، المجلد 29، العدد 1، 2007، سوريا، ص ص: 186-187.

خامسا: متطلبات ومقومات طرق الإفصاح المحاسبي

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات أساسية التالية:

1- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومة المحاسبية

تعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، فمنها من تستخدمها بصورة مباشرة، ومنها من تستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية: الملاك الحاليون والمحتملون، الدائنون، والمحللون الماليون، والموظفون، والجهات الحكومية، ثم الجهات التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها، وقد كرس (Devine) أهمية تحديد الجهة المستخدمة للمعلومات المحاسبية وذلك كركن أساسي من أركان تحديد إطار الإفصاح المناسب بالقول: "إن أهمية تحديد الجهة التي ستستخدم فيها هذه المعلومات المحاسبية تنبع من حقيقة أساسية هي أن الأغراض التي ستستخدم فيها هذه المعلومات من جهات مختلفة تكون أيضا مختلفة، لذا فإن الحاجة لتحديد الجهة أو الفئة المستخدمة للمعلومات تسبق الحاجة لتحديد غرض استخدامها، كما أن تحديد هذه الجهة، سيساعد أيضا في تحديد الخواص الواجب توافرها في تلك المعلومات من وجهة نظر تلك الجهة وذلك سواء من حيث المحتوى content شكل أو صورة العرض présentation، ذلك لأن مدى ملائمة مجموعة من الإيضاحات المتوافرة في البيانات المالية، ستتوقف في جانب كبير منها على مدى ما تملكه الجهة المستخدمة لهذه البيانات من مهارة وخبرة في تفسير تلك الإيضاحات، مما يعني أن الإيضاحات تكون ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة معينة، قد لا تكون بالضرورة ملائمة لاستخدامات فئة أو جهة أخرى لا تمتلك المهارة والخبرة الكافيتين لفهم تلك الإيضاحات"، وبناء على ذلك يجب إعداد التقارير المالية في ظل فرضية أساسية هي وجود مستويات مختلفة من الكفاءة في تفسير المعلومات المحاسبية لدى الفئات المستخدمة لهذه التقارير.

2- تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة Information relevance، وفي هذا الإطار تلتقي وجهتا نظر أهم مجمعين مهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية، وهما: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) والجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA)، فقد عبرت الثانية عن وجهة نظرها حيال ذلك بالنص في أحد التقارير الصادرة عنها سنة 1966 على ما يلي:

"في حين تعتبر الأهمية النسبية Materiality بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح، تعتبر الملائمة relevance المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية

واجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام هذه المعلومات من الجهة الأخرى".

لذا لابد من تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة من أن يحدد أولا الغرض الذي ستستخدم فيه.

3- تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

بعد تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية، وكذلك الغرض الذي ستستخدم فيه، تتمثل الخطوة التالية في تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها، وتتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتوات في القوائم المالية التقليدية، وهي قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة الأرباح المحتجزة، ثم قائمة التغيرات في المركز المالي، هذا إضافة إلى معلومات أساسية أخرى تعتبر ضرورية لكن نظرا لتعذر الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية والتي تعتبر جزءا لا يتجزأ من تلك القوائم.

4- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

يفترض الباحثان (Ijiri, and Jaedicke) بأن " البدائل المختلفة من الأساليب وطرق عرض المعلومات في القوائم المحاسبية تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، لذا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بطرق يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة".

وعموما جرى العرف على أن يتم الإفصاح عن المعلومات ذات الآثار المهمة على قرارات المستخدم المستهدف في صلب القوائم المالية، في حين يتم الإفصاح عن المعلومات الأخرى خصوصا التفاصيل إما في الملاحظات أو الإيضاحات المرفقة بتلك القوائم، أو في جداول أخرى مكملة تلحق بها، كما يتطلب الأمر في بعض الأحيان الإفصاح عن المعلومة الواحدة نفسها إذا كانت مهمة في أماكن متعددة في البيانات المالية. [1]

5- تحديد توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية

المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إيجاد فرق في القرار، وذلك بمساعدة المستخدمين على تشكيل تنبؤات عن نتائج الماضي والحاضر والأحداث المستقبلية أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة، وبالنسبة للمعلومات فإنها قد توجد فرقا في القرارات عن طريق تحسين القدرات الخاصة بمتخذي القرارات في التنبؤ أو عن

[1]- وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك،2007، ص ص: 372 -379.

طريق تقييم التغذية العكسية للتوقعات الأولية، ويتم توفيرها في الوقت المطلوب فيه الوصول إلى قرار، أي توفر المعلومات لدى متخذي القرار قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على القرارات، ويجب أن يركز على الملائمة والموثوقية في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها وتكون قابلة للمقارنة، وتكتسب المعلومات الخاصة بمؤسسة معينة منفعة أكبر في حالة إمكانية مقارنة المعلومات الخاصة بها مع المعلومات المماثلة عن المؤسسات الأخرى.[1]

سادسا: المعلومات التي يتم الإفصاح عنها

تعتبر التقارير المالية المنشورة من قبل الشركات أهم مصادر المعلومات التي يلجأ إليها ويعتمد عليها كل من متخذو القرارات والمستفيدون، وهي الإطار الأوسع الذي يضم القوائم المالية والمعلومات غير المالية التي لا يمكن الإفصاح عنها في القوائم، كما تحتوي هذه التقارير على تقارير مجلس الإدارة والمدقق الخارجي للحسابات، بالإضافة إلى الإيضاحات والتفصيلات المكملة للقوائم المالية، وفيما ما يلي سيتم عرض مكونات هذه التقارير وفق ما أشار إليه مجلس معايير المحاسبة الدولية.[2]

1- القوائم المالية: تشكل القوائم المالية في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين: الأول: قوائم مالية أساسية، والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية، أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين منها وهي:

- ✓ قائمة الدخل؛
- ✓ الوضع المالي؛
- ✓ التدفق النقدي؛
- ✓ والتغير في حقوق الملكية.

أما القوائم المكملة في قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة، وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية..... إلخ.

2- المعلومات الإضافية: وهي المعلومات التي تفصح عنها الشركة بعد إفصاحها عن القوائم المالية، وهي معلومات بالغة الأهمية لذا يشار عند الإفصاح عنها بأنها جزء من البيانات المالية، وقد أصبحت هذه البيانات تأخذ طابعا تفصيليا يوضح من خلاله للمستخدم بعض المعلومات المفيدة والمتعلقة بالبنود الواردة في القوائم المالية، وتغطي المعلومات الإضافية في معظم الأحيان البنود التالية:

---

[1]- طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية– أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية**، الإسكندرية، مصر،2000، ص: 53.

[2]- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية– مدخل نظري وتطبيقي**، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2011، ص ص: 28 -51.

- **السياسات المحاسبية:** وتوضح من خلالها الشركة السياسات المحاسبية التي أتبعتها عند إعدادها للقوائم المالية، كتوضيحها على سبيل المثال طرق الاهتلاك المطبقة في الأصول، وطرق تقييم المخزون، والسياسات المستخدمة في استنفاد الأصول غير الملموسة، والسياسة المتبعة من قبل المنشأة في اعتبار الإيراد متحققا، كما يجب على المنشأة أن تفصح عن أي تغيير يطرأ على هذه السياسات في حال حدوث مثل ذلك التغيير؛
- **الالتزامات الطارئة أو المحتملة:** وتعرف أيضا بالالتزامات الاحتمالية، حيث يصاحبها حالة عدم التأكد من قيام الالتزام أو عدمه بل أحيانا من حيث قيمة الالتزام وتاريخ قيامه، وترتبط هذه الالتزامات بأوضاع وظروف قائمة فعليا كالدعاوى القضائية ضد المنشأة، التي يكون فيها احتمالات الحكم على المنشأة شبه مؤكدة، أو الخسائر المحتملة عن عقود شراء غير قابلة للإلغاء، ويجب الإشارة هنا إلى ضرورة الاعتراف بهذه الخسائر وتحميلها للفترة المالية إذا توافر بها الشرطين التاليين الأول: الإمكانية العالية لحدوث هذه الخسائر والشرط الثاني: إمكانية قياس هذه الخسائر بشكل يمكن الاعتماد عليه، وفي حال عدم توفر هذين الشرطين فإن هذه الالتزامات يفصح عنها على شكل ملاحظات تتبع القوائم المالية.

3- تقرير مدقق الحسابات: بالإضافة للقوائم المالية تحتوي التقارير السنوية للشركات على تقرير مدقق الحسابات الخارجي، والذي يرفق مع القوائم المالية المعدة، حيث يقوم المدقق من خلال هذا التقرير بالتحدث عن نتيجة فحصه لهذه القوائم ومدى دقة المعلومات الواردة فيها، ومدى تمثيلها لواقع الأمور في المنشأة عن فترة مالية معينة، كما يوضح المدقق رأيه بمدى توافق إعداد هذه القوائم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بالإضافة إلى بيان رأيه بخصوص كفاية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ولعل أهم ما يوفره هذا التقرير للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على التقارير المنشورة بشهادة طرف خارجي محايد كالمدقق.

4- تقرير مجلس الإدارة: وهو التقرير الذي عادة ما يبدأ به التقرير السنوي للشركة، ويقوم فيه مجلس الإدارة بإعطاء المساهمين فكرة عامة عن أنشطة الشركة خلال فترة مالية معينة، حيث يتضمن التقرير معلومات عن الإنتاج، ومركز الشركة المالي والتسويقي، بالإضافة إلى حجم المبيعات ونموها وتطورها والمشاريع التي انجزتها الشركة خلال العام وما تنوي إنجازه في العام القادم، هذا بالإضافة إلى بعض المعلومات التكميلية التي قد يحتاجها مستخدمو التقرير والقوائم المالية.

سابعا: مستخدمي المعلومات المحاسبية

يشمل مستخدمي القوائم المالية المستثمرين الحاليين والمرتقبين والموظفين والمقرضين والموردين والدائنين التجاريين الآخرين والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع حاجاتهم للمعلومات والتي تشمل ما يلي: [1]

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر،2008، ص ص: 39-41.

1- المستثمرون: يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطرة المصاحبة لاستثماراتهم والمتأصلة فيها والعائد المتحقق منها، حيث يحتاجون لمعلومات تعينهم وتساعدهم على اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع، كما المساهمين يهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المشروع على توزيع أرباح الأسهم.

2- الموظفون: يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة عنهم بالمعلومات المتعلقة باستقرار وربحية أرباب الأعمال، كما يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على دفع المكافآت والتعويضات ومزايا التقاعد لهم وتوفير فرص العمل؛

3- المقرضون: يهتم المقرضون بالمعلومات التي تساعدهم على تحديد فيما كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند الاستحقاق؛

4- الموردون والدائنون التجاريون الآخرون: يهتم الموردون والدائنون الآخرون بالمعلومات التي تمكنهم من تحديد ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم ستدفع عند الاستحقاق، ويهتم الدائنون التجاريون على الأغلب بالمنشأة على مدى أقصر من اهتمام المقرضين إلا إذا كانوا معتمدين على استمرار المنشأة كعميل رئيسي لهم؛

5- العملاء: يهتم العملاء بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المنشأة خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل المدى معها أو الاعتماد عليها؛

6- الحكومات ووكالاتها ومؤسساتها: تهتم الحكومات ووكالاتها بعملية توزيع الموارد وبالتالي أنشطة المنشآت، ومن أجل تنظيم هذه الأنشطة تطلب الحكومات هاته المعلومات من أجل تحديد السياسات الضريبية، بالإضافة إلى الاعتماد عليها في تحديد الدخل القومي؛

7- الجمهور: تؤثر المنشآت على قرار الجمهور بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال لا الحصر قد تقدم المنشآت مساعدات كبيرة للاقتصاد المحلي بطرق مختلفة منها عدد الأفراد الذين تستخدمهم، بالإضافة إلى ذلك يمكن للقوائم المالية أن تساعد الجمهور من خلال تزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المنشأة وتنوع أنشطتها.

ثامنا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

عندما يقوم المحاسب بإعداد القوائم المالية ويضمنها معلومات محاسبية هذه المعلومات ينبغي أن تتصف بخصائص أو سمات نوعية معينة كي تكون مفيدة لمستخدميها وإذا خلت المعلومات المحاسبية من هذه الخصائص فستكون عديمة الفائدة: [1]

[1]- طلال محمد الجحاوي، ريان يوسف نعوم، محمد علي جعفر، مشتاق طال الشمري، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن،2013، ص ص: 372 -379.

1- الخصائص النوعية الرئيسية

1-1- الموثوقية Reliability

وتعني بأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمكن له الاعتماد عليها وتقدم تأكيدا بأنها خالية من الخطأ والتحيز وتضم الموثوقية ثلاث مكونات:

- ✓ **القابلية للتحقق**: وهي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرضه فعلا، فالمعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تعطي نتائج متطابقة جوهريا إذا تمت من قبل شخص أو أشخاص يقومون بالقياس ويستخدمون نفس طرق القياس، وكذلك تكون قادرة على إثبات كونها خالية من الخطأ والتحيز.
- ✓ **صدق التمثيل**: وتعني وجود اتفاق بين القياسات المالية أو الوصف للظواهر الاقتصادية موضوع القياس والوصف أي تكون المعلومات معبرة حقيقة عن الوضع المالي.
- ✓ **الحيادية**: أي لا تؤثر في مستخدمي المعلومات وعدم تفضيل مصالح مجموعة على مصالح مجموعة أخرى.

2-1- الملاءمة Relevance

وتعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون قادرة على إحداث اختلاف أو تغيير في قرارات مستخدميها وكي تكون هذه المعلومات ملاءمة يجب أن تتطابق أو تغير توقعات متخذ القرار وتضم الملاءمة ثلاث مكونات:

- ✓ **القيمة التنبؤية**: أي المعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ، وتساعد مستخدمي المعلومات عمل توقعات عن الماضي والحاضر والمستقبل؛
- ✓ **القيمة الارتدادية**: أي تمكن من التأثير بالقرار بواسطة التطابق أو تصحيح التوقعات الأولية لمتخذ القرار؛
- ✓ **الوقتية**: أي تكون متاحة في الوقت الذي يتم فيه القرار.

2- الخصائص النوعية الثانوية

1-2- قابلية المقارنة Comparability

وتعني أن المنفعة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات ستتحسن إذا كانت المعلومات قابلة للمقارنة مع معلومات مشابهة عن وحدات محاسبية أخرى أو لنفس الوحدة على مدى الزمن.

2-2- الثبات Consistency

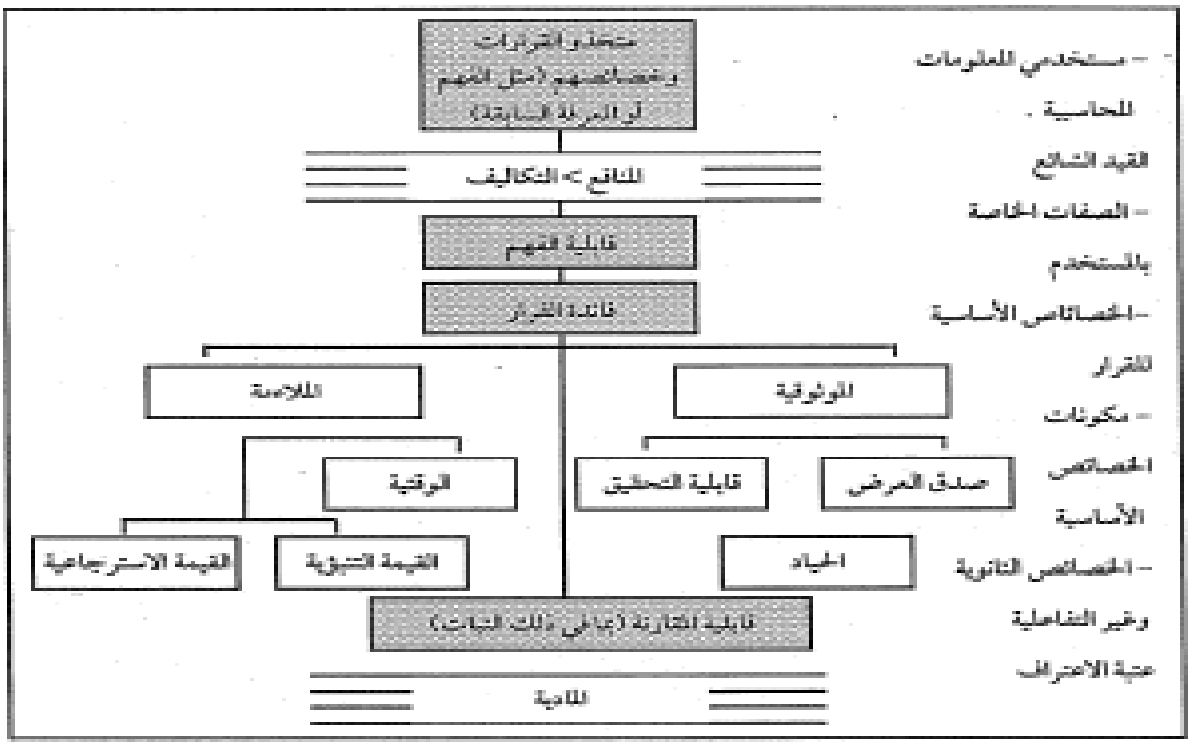
أي استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل الشركة من سنة لأخرى وعدم تغييرها إلا عند الضرورة.

إضافة إلى هذا، هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة هما:[1]

أ- قيد المنفعة/التكلفة: وهو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها؛

ب- الأهمية النسبية: تلعب هذه الخاصية دورا هاما كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها، وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار، كما تعد معيار هاما في تنفيذ عملية الدمج لبنود المعلومات التي يتم عرضها في القوائم المالية المنشورة، وتعد المعلومات المحاسبية ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها يؤثر على القرار الاقتصادي الذي يتخذه مستخدمها عند اعتماده على هذه المعلومات، بمعنى أنه كلما كان للمعلومة تأثيرها على من يستخدمها كلما كانت ذات أهمية نسبية.

شكل رقم 01-01: البنية الهرمية للخصائص المحاسبية



المصدر: ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر، 2016، ص: 85.

[1]- حكيمة مناعي، **أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 8، 2018، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، ص ص : 121-139.

تاسعا: العوامل المؤثرة على الإفصاح المحاسبي

بالرجوع الى الأدبيات المتعلقة بالإفصاح فانه يمكن القول بان هنا العديد من العوامل التي تؤثر في درجة الإفصاح بالتقارير المالية ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة عوامل رئيسة وحسب الآتي:[1]

1- عوامل بيئية

تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية، وعوامل أخرى ناتجة عن حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها، ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من انجلترا والولايات المتحدة الأمريكية حيث يحدد قانون المؤسسات في انجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الانجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها.

بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة وقائمة الدخل وقائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من انجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه الشركات، ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في انجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

2- عوامل تتعلق بالمعلومات

تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها ومدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، وذلك من خلال تعريف اللجنة؛

[1]– سيدي محمد ولد عباد، **مرجع سبق ذكره**، ص ص :77–79.

3- عوامل تتعلق بالمنشأة نفسها

وهذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل، وقد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة ويبدو ذلك فيما يلي:

3-1- حجم المنشاة (مجموع الأصول)

يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.

وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم أصول المشروع ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات الصغيرة الحجم.

3-2- عدد المساهمين

وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس أن زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

3-3- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية

وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والإيضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

3-4- المراجع الخارجي

ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد مهنية يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

هذا وتوجد عوامل أخرى قد تؤثر على درجة الإفصاح، أهمها صافي الربح، ورغبة إدارة المشروع في الإفصاح عن المعلومات، وأجهزة الإشراف والرقابة على أعمال المؤسسات المساهمة.

عاشرا: تكاليف ومشاكل الإفصاح المحاسبي

إن قرارات الإفصاح تتأثر بعدة تكاليف تتمثل فيما يلي: [1]

1- تكاليف التجميع والتشغيل: وهي التي يتحملها كل من معدي ومستخدمي المعلومات المالية، وغالبا ما تكون هذه التكاليف كبيرة وتختلف من شركة إلى أخرى ومن مستخدم إلى أخر وتتوقف على عدة عوامل أهمها حجم الشركة ونوع الإفصاح؛

2- التكاليف الناتجة عن الدعاوي القضائية: إذا ما قامت شركة بالإفصاح اختياريا عن تنبؤاتها بالدخل المتوقع، وكانت هذه التنبؤات مفرطة في التفاؤل، فان المستثمرين يمكنهم مقاضاة تلك الشركة أو إدارتها لتعويضهم عن الخسائر التي تعرضوا لها نتيجة اعتمادهم على التنبؤات الخاطئة، ولا شك أن هذا النوع من التهديدات قد يدفع الإدارة إلى التقليل من الإفصاح؛

3- التكاليف السياسية: تلعب الأرقام المحاسبية الواردة بالقوائم المالية التقليدية للشركات دورا هاما في تحديد الإجراءات السياسية التي تتخذ إما في صالح هذه الشركات أو في غير صالحها، فالشركات التي تظهر قوائمها المالية أرباحا خيالية غالبا ما تكون محط أنظار واهتمام السياسيين والعاملين والجمهور العام، وتتعرض للنقد من هذه الجهات وغالبا ما ينتهي الأمر إلى تعرض هذه الشركات لإجراءات سياسية من شأنها الحد من أرباحها أو تقليل معدل نموها مثل فرض ضرائب استثنائية على أرباحها أو تحديد أسعار بيع منتجاتها بمعرفة الأجهزة الحكومية، وتسمى تلك الإجراءات وما يترتب عليها من التزامات وأعباء بالتكاليف السياسية؛

4- التكاليف المترتبة على التأثير السلبي للإفصاح على الموقف التنافسي للشركة: يعتقد الكثير من المدراء أن التوسع في الإفصاح يؤثر على الموقف التنافسي للشركة ويحملها تكاليف إضافية إذا ما قامت الشركات المنافسة باستخدام هذا الإفصاح لصالحها.

أما بالنسبة للمشاكل فهناك جملة من المشاكل التي تواجه عملية الإفصاح، نذكر منها ما يلي:

- ✓ هناك مستخدمين متعددين لديهم احتياجات متنوعة من المعلومات؛
- ✓ إن المستخدمين في البلاد المختلفة لديهم مستويات متباينة من التعليم، ويؤثر ذلك مباشرة على مقدرتهم على فهم وتفسير المعلومات المالية الفنية، ويتعين أن يتم بذل مجهودات ملموسة حتى يمكن تفسير المعلومات بشكل صحيح عن طريق المستخدمين؛

[1]– عبد المنعم عطا العلول، **دور أثر الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004، ص ص: 28–29.

- ✓ يولد الحجم المطلق للشركات الكبرى معلومات ذات حجم هائل ويتعين اتخاذ قرار بخصوص ما هي المعلومات التي يجب أن يفصح عنها وتكلفتها من بين مجموعة البيانات الضخمة؛
- ✓ تنشأ المعلومات من أجزاء مختلفة من العالم ذات ثقافات متعددة والتي تؤدي إلى بيئات تشغيلية مختلفة، بعض أنواع من الافصاحات قد تعوق وتربك أو حتى تغضب الحكومة المحلية أو المجتمع العام الأمر الذي يؤدي إلى آثار عكسية على الشركة، إن التوازن بين الحساسيات المحلية ضد الحاجة إلى الإفصاحات الكافية يعتبر أمرا ضروريا؛
- ✓ يجب أن يكون هناك توازن بين احتياجات المستخدمين من المعلومات الالزامية لأغراض اتخاذ القرار في مقابل احتمال أن تلك الافصاحات قد يتم إساءة استخدامها عن طريق الآخرين لإلحاق الضرر بالشركة؛
- ✓ تتطلب فعالية تكلفة الإفصاح عندما لا يمكن أن يتم تحديد كثير من المجموعات المستخدمة وعندما لا يمكن تتبع العوائد إلى المجموعات المستخدمة – أن يتم ممارسة درجة عالية من الحكم المهني. [1]

المطلب الثاني: الإفصاح المحاسبي وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

أولت المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية عناية كبيرة بموضوع الإفصاح، وذلك بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة المحاسبية، من خلال كيفية عرض القوائم المالية من حيث شكل ومحتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، ولقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC والتي سميت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإصدار ثلاث معايير خاصة بالإفصاح، بالإضافة إلى وضع قواعد خاصة بالإفصاح في جميع المعايير المحاسبية الأخرى تتعلق بكيفية ومتطلبات العرض والإفصاح عن المعلومات، وفيما يلي عرض موجز لهاته المعايير: [2]

أولا: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 1

يتضمن معيار المحاسبة الدولي IAS1 –عرض القوائم المالية– كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، والمتمثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية، السياسات المحاسبية والإيضاحات.

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (من منظور دولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2005، ص ص: 606-607.

[2]- بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علية، **دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 1، العدد 1، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر، ص ص: 60–61.

يتطلب مبدأ الإفصاح والشفافية عرض البيانات المالية بطريقه تبين بشكل موثوق وملائم نتائج الأعمال والمركز المالي، والتغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية للمؤسسة.

ثانيا: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS 24

إن توسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات، أدى إلى نشوء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة، هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار IAS 24 الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة- للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

ثالثا: الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS 7

إن تطور وسائل الاتصال وعولمة النشاط الاقتصادي، وتعزيز حرية انتقال رؤوس الأموال عبر العالم، ساهم في نشوء أدوات مالية جديدة، وزيادة حجم العمليات المنفذة من خلالها، سواء كان ذلك للاستثمار أو للتحوط المالي أو لأغراض إدارة السيولة، مما جعل المؤسسات والهيئات المحاسبية الدولية تضع قواعد وأسس للإفصاح عنها، وذلك بهدف تعزيز خاصية الملائمة المعروضة في التقارير المالية، ولهذا تم إصدار المعيار IFRS 7 لتخصيصه فقط للإفصاح المتعلق بالمخاطر الناتجة عن التعامل بالأدوات المالية، وهو بذلك ألغى كافة البنود المتعلقة بالإفصاح من المعيار IAS 32 أما الأجزاء المتبقية منه تتعلق بقضايا عرض الأدوات المالية فقط، كما قام بإلغاء المعيار IAS 30 المتعلق بالإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة، فوضع بذلك كل الإفصاحات على الأدوات المالية مع بعضها في معيار جديد.

تعتبر متطلبات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 (الأدوات المالية- الإفصاح) مكملة للمبادئ الخاصة بالاعتراف والقياس وعرض الأصول المالية والالتزامات المالية الواردة في معيار المحاسبة الدولي IAS 39 وIAS 32.

المطلب الثالث: دور الإفصاح المحاسبي في تعزيز كفاءة السوق المالي

يعتبر الإفصاح المحاسبي بمثابة الركيزة الأساسية لأي سوق مالي وأساس لنجاحه، فالإفصاح المحاسبي في حال توفره يحقق جوا من الثقة بين المتعاملين، وذلك انطلاقا من قدرة الجهات المعنية بمتابعة ومراقبة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسات، بل والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

أولا: مفهوم كفاءة الأسواق المالية

تعني الكفاءة أن سعر السهم يعكس بالكامل جميع المعلومات المتاحة عنه في السوق بسرعة ودقة، وبذلك تمثل القيمة السوقية للسهم قيمة عادلة Fair Value تعكس تماما قيمته الحقيقية التي يكفي العائد المتولد عنها لتعويض مخاطر الاستثمار في السهم، ولذلك لا يمكن لأي من المتعاملين في السوق من تحقيق عوائد غير عادية تفوق ما يحققه غيره. [1]

ثانيا: متطلبات كفاءة بورصة الأوراق المالية

تتمثل أهم متطلبات كفاءة بورصة الأوراق المالية في الآتي: [2]

1- دقة وسرعة وصول المعلومات: دقة وسرعة وصول المعلومات في بورصة الأوراق المالية تعمل على زيادة كفاءة تخصص الموارد في الاقتصاد بتوجيهها نحو المؤسسات ذات الكفاءة أو إلى القطاعات ذات المزايا النسبية، وهو ما يعني تحقيق كفاءة السوق وبدورها تؤدي إلى تحقيق الكفاءة الاقتصادية.

2- السيولة: يقصد بها أن يستطيع كل من البائع والمشتري من إبرام الصفقات بسرعة وعند سعر قريب من السعر الذي أبرمت به آخر صفقة، وتوفر السيولة أيضا فرصا أوسع للشراء والبيع، مما يؤدي إلى زيادة الفرص الاستثمارية، وكذلك إتاحة فرص أكبر للاختيار بين البدائل المختلفة سواء من الأنشطة أو من المؤسسات.

3- كفاءة التسعير والتشغيل: لكي تحقق سوق السوق هدفها المنشود والمتمثل في التخصيص الكفء للموارد المالية المتاحة، ينبغي أن تتوافر فيها سمتين أساسيتين هما:

3-1- كفاءة التسعير: يطلق على كفاءة التسعير بالكفاءة الخارجية، ويقصد بها أن تعكس الأسعار كافة المعلومات المتاحة، حيث أن المعلومات تصل إلى المتعاملين في السوق دون فاصل زمني كبير، مما يجعل أسعار الأسهم مرآة تعكس كافة المعلومات المتاحة.

---

[1]- مروان درويش، **اختبار كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية على المستوى الضعيف**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، مجلد 2، عدد 23، فلسطين، 2011، ص ص: 83-114. ص: 90.

[2]- مختار عيواج، **الإفصاح المالي وأثره على كفاءة بورصة الأوراق المالية مع الإشارة إلى سوق الأسهم السعودية**، مجلة معارف، مجلد 12، العدد 22، 2017، جامعة البويرة، الجزائر، ص ص: 402-403.

2-3- كفاءة التشغيل: يطلق على كفاءة التشغيل بالكفاءة الداخلية، والتي يقصد بها قدرة السوق على إحداث التوازن بين الطلب والعرض، وذلك في ظل وجود تكاليف للمعاملات منخفضة، وبالتالي تحدث عملية التداول بسرعة وبحجم كبير، ومن ثم تكون فرصة المتخصصين في تحقيق هوامش ربح ضئيلة، ومن خلال زيادة الطلب على الأوراق المالية للمؤسسات غير الواعدة ستنخفض أسعار أوراقها، وبتغيير العرض والطلب يحدث توازن في الاقتصاد الوطني وتتحقق الكفاءة الاقتصادية للسوق.

4- عدالة السوق: تعني عدالة السوق إتاحة فرص متساوية لجميع المتعاملين في الأوراق المالية سواء من ناحية الوقت أو توفير المعلومات.

ثالثا: العلاقة بين المعلومات وكفاءة السوق المالية

تلعب المعلومات دورا حاسما في تحديد أسعار الأصول المالية لمختلف المؤسسات المسعرة في البورصة، كما أنها العامل الأساس ي المحدد لمختلف قرارات المستثمرين الماليين في السوق بالبيع أو الاحتفاظ بهذه الأصول.

تفترض نظرية كفاءة السوق المالية أن جميع المعلومات عن السوق والشركات المسجلة فيه متاحة للجميع وبشكل علني، وأن المتعاملين في السوق لديهم حرية الوصول إلى هذه المعلومات في أي وقت ومن دون تكلفة، وهو ما يعني أن جميع المتعاملين لديهم نفس التوقعات بشأن الأسعار الحالية والمستقبلية للأوراق المالية المتداولة، وهو ما يحول حتما دون تسجيل أرباح استثنائية لبعضهم، أو فقدان بعض الأصول المالية لقيمتها بشكل مفاجئ، الأمر الذي يعزز من توازن السوق واستقراره ويحول دون تعرضه لأزمات من شأنها التأثير على الاقتصاد ككل.

إلا أنه من الناحية العملية، حصول المتعاملين في السوق على كل المعلومات ومن دون تكلفة، وكذا إمكانية استخدامها للتنبؤ بالأسعار المستقبلية للأصول المالية يعد أمرا مستبعدا، وهو من بين أهم التحديات التي تواجه القائمين على سوق الأوراق المالية، وهو ما يدفع بالهيئات المشرفة على حسن سير السوق وتنظيمه على إقرار قواعد معينة تخص نشر المعلومات والتقارير التي تخص المؤسسة بغية التقليل من حالة عدم تناظر المعلومات بين مختلف المتعاملين في السوق، وكذا تقليلا للأخطار التي قد تنجر عن سوء اتخاذ القرارات في السوق والمتعلقة أساسا بالاختيار المعاكس الذي من شأنه أن يحدث اختلالا هاما في الأسعار ومن ثم التأثير على السوق بشكل كلي.[1]

[1]- كروش نور الدين، لجلط إبراهيم، مريم سرارمة، **الإفصاح المحاسبي كآلية للرفع من كفاءة سوق الأوراق المالية**، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 26، 2019، مركز المنارة للدراسات والأبحاث بالرباط، المغرب، ص ص: 340-356.

رابعا– انعكاسات جودة المعلومات على كفاءة السوق المالية

يظهر تأثير نظام المعلومات المالي على كفاءة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية من خلال عدة متغيرات منها:

1- زيادة حجم الأعمال المنجزة: أي بمعنى زيادة (حجم الإصدارات الجديدة التي تعتبر أحد المؤشرات المباشرة على قيام سوق الأوراق المالية بزيادة الاستثمارات، حيث تتضمن الإصدارات الجديدة تأسيس شركات جديدة وزيادة رأس المال لشركات قائمة ترغب في التوسع، والاقتراض من خلال السندات) ، ومن ثم زيادة الإصدارات الجديدة، ويعني هذا مدى قدرة سوق رأس المال على زيادة الاستثمار، وبالتالي دفع عملية التنمية؛

2- جودة الأعمال المنجزة: إن المرونة والقدرة على التحرك السريع بكفاءة وفعالية في التعامل مع المستجدات، يحتاج بدوره إلى معلومات يستند إليها، فإذا تمكن نظام المعلومات المالي من تزويده بتلك المعلومات المطلوبة، سيتم إنجاز الأعمال بجودة عالية، الأمر الذي يزيد من كفاءة الشركة، وبالتالي كفاءة سوق الأوراق المالية.

3- تحسين الكفاءة المالية للشركة: بحيث أن تقديم نظام المعلومات المالي لمعلومات ذات جودة يستفيد منها متخذو القرار في الشركة في إدارة أعمالهم، بما يؤدي إلى زيادة الأرباح من خلال اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة، وترشيد عمليات الإنفاق، وإحكام السيطرة على موارد الشركة، وتوجيهها نحو الاستثمارات الأكثر ربحية، وهذا ما يشجع المستثمرون في الأوراق المالية على إعادة تشكيل محافظهم الاستثمارية وشراء أسهم هذه الشركة، وبالتالي ترتفع كفاءة السوق نتيجة لزيادة عدد الأوراق المالية المباعة والمشتريات خلال فترة زمنية معينة؛

4- اتساع أثر الثروة: ونعني بذلك اتساع أثر الثروة بالنسبة لسوق رأس المال زيادة الفرق بين القيمة السوقية والقيمة الاسمية للأسهم، أي أن زيادة القيمة الدفترية للأسهم المقيدة تؤدي إلى زيادة نمو الاستثمارات. [1]

خامسا: قواعد الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية

أهم ما تنص عليه قواعد الإفصاح في سوق الأوراق المالية ما يلي: [2]

- ✓ تلتزم المؤسسة المقيدة في البورصة بالإفصاح عن مركزها المالي، واحترام كل متطلبات الإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية للتقارير المالية، ويتم هذا الإفصاح بصفة دورية (سنوية وربع سنوية)؛

[1]– عبد القادر بكيحل، عبد القادر عيادي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على كفاءة سوق الأوراق المالية**، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 1، العدد 3، 2013، المركز الجامعي –عبد الله مرسلي– تيبازة، الجزائر، ص ص: 97-115.

[2]- سليمة نشنش، **الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 10، العدد 20، 2015، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، ص: 93.

- ✓ تلتزم المؤسسة المقيدة في البورصة بإعلام هيئات البورصة بأي أحداث هامة تؤثر في نشاطها وفي مركزها المالي أو أي أحداث تؤثر على التداول أسهمها، ويتم الإفصاح عن ذلك في موعد يسمح بنشر هذه الأحداث على شاشات التداول فورا أو قبل أول جلسة تداول موالية لوقت وقوع الأحداث، وفي أول عدد للنشرة الدورية التي تنشرها البورصة بعد هذه الأحداث؛
- ✓ تلتزم المؤسسة باتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان سرية البيانات المالية ومنع تسرب أي معلومة، سواء بقصد أو بدون قصد، قبل إعلانها والإفصاح عنها لكافة المتعاملين في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ يتم نشر الأحداث الهامة بالتنسيق بين المؤسسة وهيئات البورصة، ولا يتم النشر أثناء التداول ما لم تكن المعلومات واجبة النشر، وفي حالة الأحداث الهامة يتم إيقاف التعامل على الورقة المالية لمدة يحددها رئيس البورصة على ألا تزيد عن ساعة؛
- ✓ تلتزم المؤسسة الإجراءات الكفيلة لضمان سرية البيانات المالية ومنع تسريب أية معلومات سواء بقصد أو بغير قصد قبل إعلانها والإفصاح عنها للمتعاملين في السوق.

سادسا: أهمية الإفصاح المحاسبي بالنسبة لسوق الأوراق المالية

يؤدي الإفصاح المحاسبي في مجال الاستثمارات المالية وفي أسواق الأوراق المالية تحديدا، دورا كبيرا في رفع قيمة الاستثمارات المالية وتنشيط بيئتها، حيث أصبح التوسع في الإفصاح المحاسبي المحرك الأساسي لسوق الأوراق المالية، من خلال الآتي: [1]

- ✓ توفير معلومات ملائمة تساعد المستثمرين على اتخاذ قراراتهم على أسس سليمة، من أجل تحسين الأداء الاستثماري في سوق الأوراق المالية، فردة فعل أي مستثمر تجاه الأوراق المالية لمؤسسة معينة، إنما هو نتيجة لما يفصح له من معلومات عن هذه المؤسسة، وتوقعاته عن العوائد التي يحصل عليها في حالة إقدامه على الاستثمار؛
- ✓ ضمان الشفافية المطلوبة في التعامل البورصي وحماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية، بهدف القضاء على ظاهرة عدم العدالة في الحصول على المعلومات، وبالتالي تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات حتى لا يتسنى لأطراف معينة تحقيق عوائد غير عادية؛
- ✓ التوسع في الإفصاح المحاسبي من قبل المؤسسات يخفض من الأعباء التي يتحملها المستثمرون في سبيل حصولهم على المعلومات، كما يسمح لهم بمعرفة العوائد والمخاطر المرتبطة بقرار استثمارهم، وهذا ما يؤدي إلى تشجيع المستثمرين على الإقبال على الاستثمار في سوق الأوراق المالية؛

[1]- سليمة نشنش، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 100-101.

- ✓ توفير معلومات محاسبية للمستثمرين تمكنهم من التنبؤ بالتغيرات في الأرباح المستقبلية، وكذا المقارنة بين القطاعات الخاصة بالمؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية ذات الأنشطة المتماثلة وبالتالي حسن اختيار استثماراتهم؛
- ✓ مساعدة المستثمرين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستثمار في سوق الأوراق المالية، بما يتيحه من المعلومات المحاسبية التي تساعد على تقييم التدفقات المستقبلية المتوقعة، والمخاطر المرتبطة بها، مما يؤدي في النهاية إلى اتخاذ قرارات استثمارية صائبة تنعكس بالإيجاب على سوق الأوراق المالية؛
- ✓ تخفيض درجة التأكد فيما يتعلق بالقرارات الاستثمارية للمستثمرين، من خلال توفير المعلومات المحاسبية الصادقة والموثوقة، والتي تقدمها لهم المؤسسات المدرجة في سوق الأوراق المالية، حيث تساعد هذه المعلومات المستثمرين في اتخاذ قراراتهم، وهذا ما يعزز الثقة لديهم، وبالتالي تشجيعهم على الاستثمار في سوق الأوراق المالية؛
- ✓ يعمل الإفصاح المحاسبي على حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية من الممارسات غير القانونية كتسريب المعلومات أو استخدام معلومات داخلية غير متاحة للمستثمرين، أو غيرها من الممارسات التي تزيد من درجة عدم استقرار سوق الأوراق المالية، وتحول دون تحقيق وظيفته الرئيسية كأداة لتعبئة المدخرات وتوجيهها نحو الاستثمارات الصحيحة؛
- ✓ يسمح الإفصاح المحاسبي بتحقيق العدالة في سوق الأوراق المالية من خلال إتاحة فرص استثمارية متساوية لكل من يرغب في الاستثمار فيها، وذلك من أجل تقليل فرص المتاجرة المتأتية من خلال الاعتماد على المعلومات الداخلية من أجل تحقيق أرباح على حساب باقي المستثمرين.

سابعا: آثار الإفصاح الأخرى على الأسواق المالية

للإفصاح المالي والمحاسبي والنشر الواسع للمعلومات من قبل الشركات المقيدة آثارا مباشرة وغير مباشرة عديدة على الأسواق المالية، تتمثل في: [1]

- ✓ زيادة الثقة في الأسواق المالية، الأمر الذي يشجع المتعاملين على اللجوء إلى تلك الأسواق ويرفع من حجم التداول؛
- ✓ نشر الثقافة المالية وثقافة البورصة بصفة خاصة، في أوساط المتعاملين، مما يكثف استعمال المعلومات المنشورة في اتخاذ القرارات الاستثمارية، باعتبارها ظاهرة صحية تنم عن درجة الوعي الادخاري للمجتمع؛
- ✓ المعرفة الجيدة للأدوات المالية المصدرة تحسن من كفاءة التخصيص،

[1]– محفوظ جبار، **استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999– 2004**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012، جامعة قسنطينة 1، ص ص: 181-211.

- ✓ الدورية والانتظام في الإفصاح يحسن وينوع من مصادر المعلومات ويزيد من كفاءة سوق المعلومات، وبالتالي يرفع من فعالية ودقة التنبؤ بنتائج الشركات المصدرة؛
- ✓ يؤدي الإفصاح نصف السنوي وربع السنوي إلى التقليل من عدم تماثل المعلومات، لاسيما بالنسبة للشركات التي تمتاز بتباين المعلومات فيما بين المتعاملين، إذ يزداد الطلب على المعلومات كلما قلت الشفافية.

المبحث الرابع: عرض وقراءة في الدراسات السابقة

تعتبر الدراسات السابقة لموضوع البحث من الأساسيات التي يستند إليها في التعرف على المفاهيم النظرية والتطبيقية لمتغيرات الدراسة والتواصل مع ما انتهى إليه الباحثون في دراساتهم المتعلقة سواء بالقيمة العادلة أو بالإفصاح المحاسبي، وكون موضوع البحث من المواضيع الحديثة والهامة على صعيد الفكر المحاسبي، كان لزاماً على الباحث أن يقف على جملة من هذه الدراسات والتي لها علاقة بمتغيرات البحث، حيث تم تقسيم هذه الدراسات حسب لغة الدراسة إلى دراسات باللغة العربية ودراسات باللغة الأجنبية وفي كليهما تم ترتيبها حسب التسلسل الزمني من الأحدث إلى الأقدم، وفي ختام هذا المبحث تضمن عرض لمساهمة الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة العربية

سنتناول من خلال هذا العنصر الدراسات السابقة التي تم التطرق إليها في دراستنا هذه، وسنقوم بترتيب الدراسات بناءا على تواريخ انجازها بدءا من الأحدث كما يلي:

1- دليلة دادة، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، سنة 2019، بعنوان:

أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر – دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر

هدفت هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي على اتخاذ القرارات الائتمانية في البنوك العاملة في الجزائر، وهذا لمعرفة مدى أهمية قرارات منح الائتمان في استقرار البنوك، من خلال تحليل العلاقة بين كل من الإفصاح المحاسبي وقرارات منح الائتمان من منظور المعايير الدولية والنظام المحاسبي المالي هذا من جهة، ومن جهة أخرى مستوى إدراك متخذي قرارات منح الائتمان للعلاقة السالفة الذكر.

وخلصت الدراسة إلى وجود أثر للإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر، من خلال وجود أثر نسبي للإفصاح عن المعلومات المحاسبية من طرف المؤسسات طالبة الائتمان على قرار منح الائتمان، نظرا لوجود عناصر أخرى يتأثر بها القرار الائتماني كمعلومات الاستعلام الائتماني، بالإضافة لعدم كفاية مستوى الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية، لعدم الإفصاح بكافة المعلومات الكمية والنوعية اللازمة لتحليل القوائم المالية، كما أن عدم كفاية مستوى إدراك متخذي

قرارات منح الائتمان لمعايير الإفصاح الدولية وتحليلها، وعدم المعرفة بتحديثاتها الدورية يوقع البنك في العديد من المخاطر الائتمانية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة بناء قاعدة بيانات على مستوى كل بنك خاص بالزبائن المتعاملين معه للمساعدة في توجيه قرار منح الائتمان، بالإضافة إلى إلزامية تكوين وتحسين مستوى موظفي البنوك وخاصة مصلحة المحاسبة، والعمل على تحديث معلوماتهم فيما يتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي.

2- فاطمة الزهراء بومعراف: أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2019، بعنوان:

أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية – دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة– سطيف

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية، وقد تم تطبيق الدراسة على مؤسسة اقتصادية جزائرية وهي شركة الاسمنت عين الكبيرة بولاية سطيف، وقد قامت الباحثة باختيار الميزانية المالية لسنة 2015 من أجل حساب المؤشرات المالية ومقارنتها بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

وخلصت الدراسة إلى أن التغيرات التي حدثت في قيم المؤشرات والنسب المالية بالاعتماد على القيمة العادلة، تؤثر على عملية تقييم الأداء المالي، وبالتالي تؤثر على عملية اتخاذ القرارات المالية والمتمثلة في قرار الاستثمار، التمويل، وتوزيع الأرباح، كما أشارت الباحثة إلى أنه هناك عدة عوائق وتحديات واجهة الشركة محل الدراسة عند تطبيقها للقياس بالقيمة العادلة، وذلك نتيجة غياب أسواق مالية نشطة تساعد في إعادة تقييم عناصرها بالقيمة العادلة.

وقد أوصت الدراسة بالعمل على تفعيل وتثمين الكفاءات والموارد البشرية بالمؤسسة محل الدراسة حتى تتمكن من التطبيق الفاعل والجيد لقواعد النظام المحاسبي المالي، وخاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة، مما يساعد على تحقيق الموضوعية والمصداقية في القياس، وكذلك الملائمة والقابلية للمقارنة بالنسبة للمعلومات المفصح عنها.

3- السعدي عياد، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، سنة 2019 بعنوان:

تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة– دراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين ومحافظي الحسابات، بالإضافة إلى تقييم البيئة المحاسبية الجزائرية، وقياس مدى جاهزيتها لتبني معايير الإبلاغ المالي ومسايرة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي على الصعيد الدولي.

وخلصت الدراسة إلى وجود تأييد واسع من قبل أفراد العينة لمزايا القياس بالقيمة العادلة ومساهمته في الرفع من جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وضرورة تبنيه بشكل كبير من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى ضرورة تحيين النظام المحاسبي المالي لمواكبة التطورات الحاصلة على الصعيد الدولي وغزالة العقبات التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة بالشكل المطلوب.

وقد أوصت الدراسة على الأخذ بعين الاعتبار للعوامل التي تعيق التطبيق السليم للقيمة العادلة، البشرية والتنظيمية والتشريعية وذلك بدراستها من قبل خبراء في المجال المحاسبي ومحاولة طرح حلول عملية تسمح بانطلاق العمل المحاسبي وتحرره من القيود النمطية التي تتميز بها.

4- عبلة قوادري، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف1، الجزائر، سنة 2018، بعنوان:

أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية

هدفت هذه الدراسة إلى المقارنة بين بديلي القياس المحاسبي، التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من حيث أثرهما على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية، لأن القيمة الإعلامية للمعلومات المحاسبية تمثل قيمة ما تحتويه هذه المعلومات وجودتها من وجهة نظر مستخدميها، بالإضافة إلى ذلك فإن الدراسة سعت إلى اكتشاف فيما إذا كانت البيئة المحاسبية الجزائرية جاهزة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، وقد اعتمدت الدراسة على استبيان يتناسب مع الغرض المطلوب موجه إلى 50 فردا من المدققين والخبراء المحاسبين في الجزائر.

وتوصلت الدراسة إلى أن المحتوى الإعلامي للمعلومات المقاسة استنادا لأساس القيمة العادلة يتميز بالملائمة لقرارات مستخدميها والقابلية للمقارنة، بالإضافة إلى ذلك هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة الجزائرية غير جاهزة بعد لتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي.

وقد أوصت الدراسة بالشروع في تهيئة أرضية محاسبية مهمتها إصدار معايير محلية تستجيب لمتطلبات المهنة، وتقدم خدمات لمختلف الأطراف التي تطلب المعلومات الملائمة، وذلك من خلال إنشاء هيئة متخصصة في إصدار هذه المعايير وتكييفها مع كل جديد في المعايير المحاسبية الدولية.

5- باهية زعيم، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، سنة 2018، بعنوان:

واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية – دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى جاهزية البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق نموذج القيمة العادلة، حيث ركزت بشكل كبير على تشخيص المعوقات التي تواجه تطبيقه والبحث عن حلول علمية لمعالجة مشكلة القياس وفق القيمة العادلة وتفعيل السوق المالي، كما حاولت الدراسة الوقوف على تجربة بعض الدول العربية السباقة مثل مصر، السعودية والأردن، في تطبيق القيمة العادلة للاستفادة من خبرتها، ومن ثم اقتراح إطار لتحضير البيئة المحلية لتطبيق القيمة العادلة.

وخلصت الدراسة إلى أن الممارسات المحاسبية في الجزائر بحاجة ماسة لنموذج القيمة العادلة، بغية تفعيل القياس المحاسبي، وهنالك عدة معوقات تشهدها البيئة المحاسبية في الجزائر، أبرزها: معوقات متعلقة بالمهنيين، ومعوقات متعلقة بالتشريعات والقوانين، ومعوقات متعلقة بالسوق المالي، كلها تحد من التطبيق السليم لنموذج القيمة العادلة، هناك تفاوت كبير في إجراءات تطبيق قياس القيمة العادلة بين الجزائر والدول محل الدراسة.

وقد أوصت الدراسة بضرورة أخذ الجهات النظامية برأي القائمين على العمل المحاسبي والمعنيين حول أهمية تطبيق نموذج القيمة العادلة والمعوقات التي ممكن أن تعترضهم كمهنيين.

6- محمد السعيد سعيداني، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، سنة 2018 بعنوان:

الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة كأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة ميدانية

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

وخلصت الدراسة إلى: أن تطبيق القيمة العادلة كبديل محاسبي يحقق الغايات والأهداف المرجوة من عمليتي القياس والإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى تأثيره الإيجابي على جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال الخصائص النوعية التي يسهم تطبيق القيمة العادلة في توفيرها للمعلومات المحاسبية، مما يجعل هذه المعلومات مفيدة للأطراف المستخدمة لها وخاصة المستثمرين عند عملية اتخاذ قراراتهم.

وقد أوصت الدراسة بزيادة الإفصاح لتطوير معايير الإفصاح المكملة للمعايير الدولية، لاسيما في الإفصاح عن القيمة العادلة بما يخدم مستخدمي القوائم المالية والمعلومات المحاسبية ويحفظ حقوق المستثمرين.

7- إبراهيم ادغيم سليمان الزبود، أطروحة دكتوراه فلسفة غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن، سنة 2017 بعنوان:

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح في البنوك التجارية خلال الفترة 2009-2016

هدفت هذه الدراسة لاختبار أثر محاسبة القيمة العادلة على جودة الأرباح المحاسبية للبنوك التجارية الأردنية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة 2009- 2016 من خلال استقصاء جميع البنوك التجارية الأردنية والبالغ عددها 13.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود أثر موجب ذو دلالة إحصائية لمحاسبة القيمة العادلة على تقلب الأرباح في البنوك التجارية الأردنية، كما كان لمحاسبة القيمة العادلة أثراً سالباً ذو دلالة إحصائية على جودة الأرباح الكمية في البنوك التجارية الأردنية، بينما دلت النتائج على عدم وجود تأثير لمحاسبة القيمة العادلة على استمرارية الأرباح، أو قدرتها على التنبؤ، أو اقترابها من التدفقات النقدية التشغيلية للبنوك التجارية الأردنية.

وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المشرعين وواضعي المعايير المحاسبية بعمل دراسات مستفيضة لمعرفة أثر تطبيق القيمة العادلة على جودة الأرباح.

8- فلة حمدي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، سنة 2017، بعنوان:

تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي على المؤشرات المالية التي بها يتم تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، لأن استخدام محاسبة القيمة العادلة يعتبر أكثر ملائمة لمعرفة الأداء المالي للمؤسسة، والمعلومات التي يستند عليها لحساب المؤشرات المالية تكون أكثر مصداقية ومعبرة عن الواقع.

وخلصت الدراسة إلى أن المعلومات التي تقدمها المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية لا بد لها من أن تتمتع بقدر من الشفافية والملائمة حتى يتمكن مستخدميها من اتخاذ قراراتهم، وهذا ما تتميز به محاسبة القيمة العادلة من خلال تزويد المستخدمين بمعلومات ملائمة تعكس الواقع الاقتصادي، فالمؤشرات المالية هي جزء من المعلومات التي تقدمها المحاسبة، وتتوقف جودة هذه المؤشرات على جودة البيانات المالية التي تستند إليها والمعلومات التي تقارن بها، لذا فان إعداد البيانات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة تحقق مؤشرات مالية تعكس بدقة الوضع المالي للمؤسسة كما أنها تعزز الشفافية وبالتالي تكون مطابقة للواقع وأكثر مصداقية.

وقد أوصت الدراسة الحذر في استخدام القيمة العادلة وتقييمها وأهمية اللجوء إلى خبراء واستشاريين والاعتماد على نماذج موضوعية قدر الإمكان، فالمشكلة ليست في القيمة العادلة كنموذج للقياس ولكن تكمن المشكل في تقييمها والاعتماد بصورة كبيرة على الحكم الشخصي.

9- حنان قسوم، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، سنة 2016 بعنوان:

أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية نتيجة للدعوات المتزايدة لتوحيد الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي وتبني معايير التقارير المالية الدولية التي تحظى بالقبول العام، لتكون المرشد في تحديد الطرق المناسبة لقياس الأحداث المالية وعرضها والإفصاح عنها في شكل قوائم مالية صادقة وذات جودة عالية وعلى هذا الأساس، ركزت الدراسة على قياس جودة القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي بالاعتماد على الخصائص النوعية للمعلومة المالية ونماذج الاستحقاق، ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة بتصميم استبانة موجهة إلى المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف والتي بلغ عددها 21 مؤسسة.

وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة قوية بين الإفصاح المحاسبي وجودة القوائم المالية من حيث تحقيق الخصائص النوعية، بالإضافة إلى أن طريقة استخدام المستحقات الاختيارية لا تعكس تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على تحسين جودة القوائم المالية من حيث الحد من إدارة المؤسسات لأرباحها.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاطلاع المستمر على المستجدات التي تطرأ على معايير التقارير المالية الدولية وتكييف النظام المحاسبي المالي معها.

10- إسماعيل سبتي، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، سنة 2016، بعنوان:

أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة– دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول

هدفت هذه الدراسة لتوضيح أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة–دراسة مقارن بين الجزائر، مصر والأردن حيث تبين أن تنوع نشاط شركات المجموعة وتعقد مراحل وإجراءات توحيد حساباتها وتعدد مواطن شركاتها من دولة إلى لأخرى يؤدي إلى ضرورة الاستناد إلى أسلوب قياس محاسبي دقيق وعادل وموحد بين كل شركات المجموعة يعكس واقع نشاطاتها بشكل صحيح هذا من جهة، ومن جهة ثانية وحتى يَحظى أسلوب القياس المحاسبي المتبع في مجموعة الشركات بالقبول من كل الأطراف ذات المصلحة، يجب أن يؤثر على جودة المعلومة المالية المفصح عنها بشكل إيجابي، الأمر الذي يؤدي بإدارة المجموعة إلى تطبيق أسلوب القياس وفق القيمة العادلة في كل الحالات اللازمة والممكنة، وذلك لتأثيره الإيجابي على جل الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفصح عنها ولملائمة قياسه لنشاطات المجموعة المتنوعة ولتركيبتها المعقدة مقارنة بالأساليب القياس الأخرى.

وخلصت الدراسة إلى أن الإصلاحات المحاسبية التي تقوم بها الدول محل الدراسة– النظام المحاسبي المالي الجزائري، المعايير المحاسبية المصرية، المعايير المحاسبية الدولية المطبقة في المملكة الأردنية– لا تحقق في غالب الأحيان نتائج فعالة خاصة فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة في مجموعة الشركات، لأن قوانين تلك الإصلاحات غير كافية أو لا يوجد تنسيق وتكييف صحيح لها مع البيئة والواقع الاقتصادي لتلك الدول، بالإضافة إلى أن توحيد حسابات المجموعة تقنية معقدة جدا وقياس القيمة العادلة يزيد من تعقيدها، حيث تتركز على العلاقة والتنظيم الجيد الموجود داخل المجموعة، وتمر بعدة مراحل أساسية فيجب تحديد الشركات الداخلة في محيط التوحيد، ثم تحديد أسلوب التوحيد المتبع في توحيد حسابات كل شركة من شركات المجموعة، والعمل على جمع المعلومات الخاصة بكل شركات المجموعة في الوقت المناسب، والتأكد من صحتها وتطابقها في حالة وجود عمليات متبادلة بين شركات المجموعة، ثم إلغاء هذه الأخير و معالجة كل العمليات الضرورية من أجل الحصول على نتائج تظهر شركات المجموعة كوحدة واحدة، كما يجب أن تستند المجموعة المدرجة في البوصة حسب أغلب الدول في ذلك

إلى القيمة العادلة على مستوى كل شركات المجموعة، الأمر الذي يصعب تحقيه ويزيد من تعقد إجراءات توحيد الحسابات.

وقد أوصت الدراسة بضرورة الاطلاع على كيفية إعداد الحسابات الموحدة في المجموعات العالمية التي تستند لقياس القيمة العادلة، من أجل معرفة إجراءات قياس الأحداث الاقتصادية ومتطلبات المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وذلك بهدف تسهيل وفهم عملية المقارنة الزمنية والمكانية بين مختلف المجموعات.

11- خالد جفال، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، سنة 2016، بعنوان:

تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية – دراسة مقارنة بين *SCF* و*IFRS*

هدفت هذه الدراسة إلى معالجة إشكالية التأثيرات الناتجة عن اعتبار اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي كمقدمات أساسية لقواعد وأساليب القياس في ظل معايير المحاسبة الدولية IFRS، ومدى إمكانية مواكبة النظام المحاسبي المالي SCF لمتطلبات الإعلام المحاسبي الدولي، من خلال تقديم مقترح النظام العام للمحاسبة المالية SGCF كبديل SCF.

وخلصت الدراسة إلى أن تبعية القياس للإفصاح في مختلف مراحل التطور المحاسبي، مع تحديد أسباب فجوة الإعلام المحاسبي بمختلف أبعادها، وتبيين التأثيرات التي أوجدتها اتجاهات الإعلام المحاسبي الدولي على مفاهيم ومبادئ ومحددات القياس من جانب القواعد، وعلى تشغيل البيانات والتقديرات وتنبؤات وتوقعات القياس من جانب الأساليب، من أجل تعميق البعد الإعلامي للقياس المحاسبي، والقضاء على الفجوة الإعلامية.

12- فتيحة صافو، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، سنة 2016 بعنوان:

أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مواكبة النظام المحاسبي المالي للتطورات المستمرة في المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية في مجال العرض والإفصاح والقياس، باعتبارها الوظائف الأساسية للمعرفة المحاسبية، بالرغم من قطع هاته المعايير لأشواط متقدمة في مجال العرض والإفصاح والقياس.

وتوصلت الدراسة إلى أنه هناك مجموعة من التحديات التي تواجهه الاقتصاد الجزائري متمثلة بالتغييرات البيئية الدولية المتسارعة، منها إيجاد آلية العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى والمعايير الدولية

الموضوعة لذلك، فهناك فجوة كبيرة بين واقع النظام المحاسبي المالي الذي اعتبر خلاصة الإصلاح المحاسبي وما تتطلبه السوق الدولية من معايير محاسبية دولية تحاول إيجاد الحلول للمشاكل المحاسبية التي ترافق بشكل طبيعي التحولات المستمرة في مجال الاقتصاد والمال.

وقد أوصت الدراسة بضرورة إصدار تعليمات موحدة يتم من خلالها توحيد أسس التبويب والتلخيص للعمليات المالية في القوائم المالية المنشورة من قبل الشركات الراغبة في إدراج أسهمها في أسواق الأوراق المالية، وتطوير أساليب الإفصاح المالي من خلال إيجاد ضوابط للإفصاح عن الأحداث الاحتمالية المستقبلية سواء المالية وغير المالية.

المطلب الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

بعد عرضنا للدراسات السابقة باللغة العربية سنتطرق إلى الدراسات السابقة باللغة الاجنبية التي أجريت في دول مختلفة، وذلك لإثراء الموضوع أكثر، وسنقوم بترتيبها أيضا بناءا على تواريخ اعدادها بدءا من الاحدث كما يلي:

1- Karen Y. Green, PhD thesis in Business at Virginia Commonwealth University, March 2015:

Can Fair Value Accounting Create a Cognitive Bias? The Effects of Recognized Level 3 Fair Value on Manager Selling Decisions

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على آثار حرية التصرف المسموح بها في محاسبة القيمة العادلة على قرارات بيع المدير لموجودات ومطلوبات القيمة العادلة من المستوى 3، استنادا إلى المنطق الدافع ونظرية الاحتمالات، حيث كان يتوقع أن يكون للتقدير المسموح به لأصول وخصوم القيمة العادلة من المستوى 3 عواقب سلوكية.

تم إجراء اختبار على كل من طلاب الدراسات العليا ومحترفي المحاسبة قراءة سيناريو الحالة واتخاذ قرارات البيع فيما يتعلق بمجموعة من أصول القيمة العادلة من المستوى 3 التي تم شراؤها قبل ستة أرباع.

وتوصلت إلى نتائج تشير بأن تقدير المستوى المتحفظ يؤثر على سعر الطلب على الرغم من أن تقلب القيم العادلة المعترف بها تاريخيا لا تؤثر بشكل كبير على خيارات البيع لمحترفي المحاسبة. في التحليل المقارن، مع زيادة التقلبات، يزداد الفرق في سعر الطلب بين عينة طالب الدراسات العليا والعينة المهنية. بالإضافة إلى ذلك، توصلت الدراسة إلى أن تقدير المستوى المتحفظ لا يؤثر على احتمالية بيع الورقة المالية، بل يؤثر على سعر الطلب وأدنى سعر يرغب في قبوله إذا كان المشاركون سيبيعون ضمان القيمة العادلة من المستوى 3.

2- Muller, Karl A., III, Edward J. Riedl, and Thorsten Sellhorn, Harvard Business School Working Paper, No. 09-033, September 2008:

. "Consequences of Voluntary and Mandatory Fair Value Accounting: Evidence Surrounding IFRS Adoption in the EU Real Estate Industry."

تبحث هذه الدراسة فيما إذا كان التنوع في اختيار معلومات القيمة العادلة في صناعة العقارات الاستثمارية الأوروبية قبل الاعتماد الإلزامي لمعيار المحاسبة الدولي 40 – عقارات الاستثمار (IAS 40) أدى إلى اختلافات في عدم تناسق المعلومات بين الشركات، وما إذا كان التطبيق الإلزامي لمعيار المحاسبة الدولي 40 قد خفف من هذه الاختلافات، حيث تباينت شركات الاستثمار العقاري بشكل كبير في تقاريرها عن هذا الأصل، قبل التطبيق الإلزامي لمعيار المحاسبة الدولي 40، من الاعتراف بالقيمة العادلة في قائمة المركز المالي، إلى التكلفة التاريخية في قائمة المركز المالي مع الإفصاح عن القيمة العادلة في الملاحق.

وتوصلت الدراسة إلى أن طلب المستثمر لمعلومات القيمة العادلة – ينعكس في ملكية أكثر تشتتا – وأن التزام الشركة بالشفافية يزيد من احتمالية توفير القيم العادلة بموجب معيار المحاسبة الدولي 40، كذلك نجد أيضا أن الشركات التي لا تقدم هذه القيم العادلة تواجه عدم تناسق معلوماتي أعلى.

3- Fawzi A. Al Sawalqa, Journal of Accounting and Finance Research, Vol. 5, No. 1; 2016.

Fair Value Accounting: A Controversial but Promising System

تناقش هذه الدراسة أسباب الجدل المستمر حول موثوقية محاسبة القيمة العادلة وتقترح بعض الإجراءات ذات الصلة لتعزيز نظام محاسبة القيمة العادلة، خصوصا أنه هناك إجماع عالمي تقريبا على أن استخدام محاسبة القيمة العادلة ليس بالمهمة السهلة بسبب عدد من القيود التي تؤثر على موثوقيتها.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها أنه هناك صعوبة في ضمان دقة القيمة العادلة للأصل خصوصا في ظل غياب مؤشرات واضحة، الأمر الذي يعطي الأفضلية لمحاسبة التكلفة التاريخية، والتي تعد أكثر موثوقية من محاسبة القيمة العادلة لأنها تعتمد على أدلة واضحة في تاريخ الشراء.

وقد أوصت الدراسة بضرورة السعي لوضع جدول زمني لاستخدام محاسبة التكاليف التاريخية من قبل واضعي المعايير، أي أنه من المنطقي السماح للمنشآت باستخدام محاسبة التكاليف التاريخية كنموذج اقتناء للسنوات الخمس التالية فقط، على سبيل المثال، إلى جانب محاسبة القيمة العادلة كطريقة قياس لاحقة لتاريخ الاستحواذ، حيث أن تحديد مثل هذا الموعد النهائي سيعطي مؤشرا مهما للكيانات بأن المستقبل سيكون فقط لمحاسبة القيمة العادلة لقياس قيمة العناصر المختلفة في أي وقت خلال السنة المالية، وسيشجع هذا الكيانات على

تعديل أنظمتها المحاسبية جنبا إلى جنب مع بيئة أعمالها لاستيعاب محاسبة القيمة العادلة في نقطة زمنية مستقبلية محددة.

4- Celine Michailesco, (Paris: University of Paris-Dauphine, paper unpublished, 2010).

The Determinants of The Quality of Accounting Information Disclosed by French Listed companies

هدفت الدراسة إلى قياس الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وجودة الإفصاح المحاسبي بالتقارير المالية الفرنسية وامكانية تحسينها وذلك انطلاقا من مقارنة المعايير والمبادي المحاسبية المطبقة في فرنسا مع المعايير والمبادئ المحاسبية المطبقة في بريطانيا والسويد واليابان واسبانيا.

وتوصلت الدراسة إلى نتائج منها، أن جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبي بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات الفرنسية لا تفي متطلبات الاسواق ومستخدمي ومحللي المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى أنه ليس هناك ما يلزم الشركات بتطبيق المعايير الدولية بصفة عامة ومعايير الإفصاح بصفة خاصة، اوصت الدراسة بضرورة تحسين جودة المعلومات المحاسبية والافصاح المحاسبي بالتقارير المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة لكي تفي باحتياجات مستخدميها، اصدار تعليمات تلزم الشركات الفرنسية بتطبيق المعايير التي تحسن جودة المعلومات المحاسبية والافصاح والشفافية.

5- Iman Zare and Others, Middle-East Journal of Scientific Research 11 (1), 2012).

Qualitative Characteristic of Accounting Information in Reported Values of Goodwill and Intangible Assets – Case Study of Stock Exchange of Iran,

هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت المعلومات المحاسبية ذات خصائص نوعية موثوقة وملائمة لاتخاذ القرارات وتأثير ذلك على القيم السوقية، ودراسة الموثوقية والملائمة للمعلومات المحاسبية بصفة عامة وشهرة المحل والاصول غير الملموسة الأخرى بصفة خاصة بالتقارير المالية وتأثير جودة المعلومات على القيم السوقية، حيث اتبعت الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي التحليلي.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، أنه هناك علاقة ايجابية محددة بين التقييم السليم للشهرة والأصول غير الملموسة وتوفر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتقارير المالية، ان المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية تكون في اغلب الاحيان جيدة.

وأوصت الدراسة بضرورة توفر خاصيتي الموثوقية والملائمة في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية لكي تفي باحتياجات مستخدميها ورفع القيمة السوقية للشركة.

6- Edward Lee and Others, (London: University of Manchester, ACCA, paper published, 2013).

Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China

تبحث هذه الدراسة في تأثير تقارب معايير المحاسبة الصينية (CAS) مع اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أهمية قيمة المعلومات المحاسبية التي كشفت عنها الشركات المدرجة في الصين، وذلك انطلاقا من تحليل اهمية قيمة العلاقة بين سعر السهم للشركات والمعلومات المحاسبية التي تصدرها.

وتوصلت الدراسة الي نتائج عدة منها، كلما ارتفع عدد الجمعيات المهنية المعدة للمعايير الدولية للإبلاغ المالي وكثرة فائدة الارقام المحاسبية بالتقارير المالية الصادرة عن الشركات أدى ذلك الي تحسين قرارات المستثمرين الذين هم مجموعة من المستخدمين النهائيين للمعلومات المحاسبية هذا من جهة، ومن جهة أخرى لم يتم تقديم دليلاً مباشراً على فائدة المعلومات المحاسبية للمستخدمين النهائيين في سوق رأس المال.

وأوصت الدراسة بتوحيد المعايير المطبقة لأن أحد الاغراض الرئيسية للإبلاغ المالي هو توفير معلومات مفيدة لتقييم الشركات، وهناك تدابير أخرى من جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية في ادبيات البحوث المحاسبية.

7- C.O. Mgbame, International Review of Management and Business - Research, -vol. 2 -issue.1, march 2013.

Accounting Information and Stock Volatility in the Nigerian Capital Market- A Garch Analysis Approach

هدفت الدراسة إلى تحديد الخصائص النوعية لجودة المعلومات المحاسبية وتحديد أهم العوامل المؤثرة على تقلبات الاسهم في اسواق المال النيجيرية، وذلك انطلاقا من أن المعلومات المحاسبية المنشورة في اسواق المال تفتقر إلى الإفصاح الكافي عن البيانات المحاسبية التي أعدت على أساسها الحسابات، وأن المنشأة في قوائمها المالية تظهر الأداء الفعلي دون الاهتمام بالإفصاح الكافي عن المعلومات التي توفرها التقارير، والمعلومات المحاسبية التي تؤثر على نتائج العملية الحسابية.

توصلت الدراسة إلى نتائج منها، هنالك نتائج أساسية يجب أن تتصف بها المعلومات المحاسبية حتى تكون ملائمة ومفيدة في تقلبات الاسهم، تعد القوائم المالية في الشركات وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ قرار الاستثمار في الاسهم أدي الي تطور وتحسين المعلومات المحاسبية على خبرة متخذيه وليس على المعلومات المحاسبية فقط.

أوصت الدراسة بضرورة فهم وتحليل التقارير المالية حتى تتم الاستفادة القصوى منها، وضرورة التكامل بين نظام المعلومات المحاسبية وأنظمة المعلومات الأخرى بالشركة، سبل تطوير عملية اتخاذ القرارات الخاصة بالأسهم لدى الإدارة العليا في القطاع العام أو الخاص يجب أن يكون على نحو علمي.

8- Ashford C. Chea, International Journal of Business and Social Science, Vol. 2 No. 20; November 2011.

Fair Value Accounting: Its Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements

تهدف الدراسة إلى دراسة القضايا المتعلقة بمحاسبة القيمة العادلة بالتركيز على محاسبة القيمة العادلة والإبلاغ المالي في الشركات وأثر ذلك على قرارات مستخدمي البيانات المفصح عنها في القوائم المالية، من خلال دراسة المعيار المحاسبي رقم 157 محاسبة القيمة العادلة، والدراسات ذات الصلة بموضوع البحث.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها، وضع إطار لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية وفق البيان FAS157 والشروط المنصوص عليها لقياس القيمة العادلة الإفصاح عنها، وأن اتباع المحاسبة على أساس القيمة العادلة يعد أكثر ملائمة لأغراض الافصاح المالي، وأن قياس الأدوات المالية والبنود خارج الميزانية العمومية والاعتراف بتلك القيم في القوائم المالية، جنبا إلى جنب مع الافصاح الكافي يؤدي إلى توفير المعلومات اللازمة للتقييم الصحيح لتعرض المؤسسات للمخاطر.

9- David J. Emerson, Khondkar E. Karim, Robert W. Rutledge, Journal of Business & Economics Research, Volume 8, Number 4, April, 2010

Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades

الغرض من هذه الورقة هو فحص تاريخ وتطور كيفية تقييم العناصر الأكثر أهمية في البيانات المالية للكيان، علاوة على ذلك، تدرس انتقادات الإجراءات التي تتخذها الهيئات التنظيمية في جهودها لتوحيد الممارسات المحاسبية وتعزيزها، على وجه الخصوص، تركز على تطور قياسات القيمة العادلة وتقديم الحجج المؤيدة والمعارضة لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

وخلصت الدراسة إلى أنه هناك حجج صحيحة تأتي من أولئك الذين يعارضون محاسبة القيمة العادلة، ولكن الحقيقة هي أن تقارير القيمة العادلة موجودة لتبقى بشكل أو بآخر، وسيتم توسيعها بشكل أكبر، ويتضح ذلك من خلال توجه مجلس معايير المحاسبة المالية بشكل تدريجي نحو القيمة السوقية العادلة، إذا لم يكن لسبب آخر سوى تعزيز القابلية للمقارنة مع المعايير الدولية.

10- BANU SULTANOĞLU, DOKTORA TEZİ, BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ, ANKARA – 2014.

Ufrs'nin Borsa Istanbul'daki Şirketlerin Finansal Tablolari Üzerindeki Etkisi: Finansal Bilginin Ihtiyaca Uygunluğu Ve Finansal Tablolar Analizi

هدفت هذه الدراسة إلى فحص تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أهمية وقيمة المعلومات المالية وتحليل البيانات المالية لشركات التصنيع التركية المدرجة في بورصة اسطنبول بشكل تجريبي، حيث تم إجراء الدراسة على مرحلتين: ما قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (2000–2004) وما بعدها (2005–2010) وذلك باستخدام عينة من 26 شركة كانت تعمل باستمرار لهاتين الفترتين.

وفقًا للنتائج التي توصلت إليها الدراسة فقد تمت زيادة ملاءمة قيمة المعلومات المالية بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع الأخذ في الاعتبار القيمة الدفترية لحقوق الملكية والتغير في صافي الدخل، ومع ذلك تظهر نتائج البحث المستندة إلى نموذج النسبة أن النسب المالية التي تم الحصول عليها من البيانات المالية التي تم إعدادها في فترة ما قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لها مساهمة أكبر في وصف عوائد الأسهم من النسب المالية التي تم الحصول عليها من البيانات المالية التي تم إعدادها في فترة ما بعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

11- TATIANE DE OLIVEIRA MARQUES, Tese Douctorado em Ciências Contábeis, BRASÍLIA 2017.

Informações A Valor Justo: O Atendimento Às Características Qualitativas Das Estruturas Conceituais Da Contabilidade Na Perspectiva Dos Resultados De Estudos Empíricos

كان الهدف من هذه الدراسة هو تحليل كيفية تطبيق الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تتطلبها الهياكل المفاهيمية للمحاسبة على المعلومات الناتجة عن طريقة القيمة العادلة. ولتحقيق هذا الهدف تم إجراء بحث وصفي ونوعي وببليوغرافي.

تشير نتائج الدراسة إلى أن المعلومات الخاصة بالسوق (المستوى 1 و2 من الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة) لم تمثل صعوبات في تلبية الخصائص النوعية وخصائصها بمرور الوقت، أما في حالة المعلومات التي تم تمييزها للنموذج (المستوى 3)، تشير النتائج إلى أنها استوفت واستمرت في تلبية خاصية الصلة. ومع ذلك، فقد وجدوا صعوبات في تلبية سمات الحياد وقابلية التحقق والاكتمال مما يضعف موثوقية المعلومات.

12- Laux Christian, Leuz Christian, The University of Chicago, Booth School of Business, Journal of Organization and Society, Vol. 34, 2009.

The Crisis of Fair Value Accounting- Making Sense of the Recent Debate Accounting

جاءت هذه الدراسة للإجابة على التساؤل الرئيسي التالي: هل أن محاسبة القيمة العادلة هي المسؤولة بالدرجة الأولى عن الأزمة المالية العالمية، وهل يمكن الاستناد على التكلفة التاريخية كبديل لمحاسبة القيمة العادلة؟

توصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة ما هي إلا مجرد نظام للقياس حيث يقوم بالتقرير عن القيم الواردة في القوائم المالية وبالتالي ليست هي المسؤولة عن الأزمة المالية العالمية هذا من جهة، في المقابل نجد أن محاسبة التكلفة التاريخية ليست هي الحل الأمثل لمشكلات القيمة العادلة، فالتكلفة التاريخية لا تعكس القيمة الأساسية لعناصر القوائم المالية.

وأوصت الدراسة بضرورة استخدام القيم السوقية حتى إذا كانت الأسواق لا تتصف بالسيولة ودعم ذلك بالإفصاحات الإضافية.

13- Thomas J. Carroll, Thomas J. Linsmeier, Kathy R. Petroni, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 2003, Volume: 18 issue: 1.

The Reliability of Fair Value versus Historical Cost Information: Evidence from Closed-End Mutual Funds

يفحص هذا البحث إلى عقد مقارنة بين كلا من محاسبة القيمة العادلة والتكلفة التاريخية للأدوات المالية التي تحتفظ بها الصناديق المشتركة المغلقة- صناديق الاستثمار- من أجل الوصول إلى أي المعلومات الأكثر موثوقية وملائمة.

تشير النتائج المتوصل إليها في إعداد الصناديق المغلقة إلى أن مشاكل الموثوقية في قياس القيم العادلة للاستثمارات في الأوراق المالية ليست التفسير الأساسي لعدم الاتساق، وبدلاً من ذلك، قد يعزى هذا التناقض إلى التوافر غير الكامل لمقاييس القيمة العادلة في أماكن أخرى.

14- Maria Carmen Huian, Cuza University, Romania, SCIENTIFIC ANNALS OF THE "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY OF IASI Special Issue Economic Sciences 2010.

Impact of Current Financial Crisis on disclosures on instruments

تهدف هذه الورقة إلى تحليل قواعد الإفصاح عن الأدوات المالية قبل وأثناء الأزمة من خلال دراسة التقارير المالية الصادرة عن بعض الشركات المالية الكبرى الرومانية خصوصا أن بعض المختصين في رومانيا يعتبرون

أن بعض المشتقات المالية تعَد من بين العوامل التي ساهمت في ظهور الأزمات المالية العالمية، وهذه الأدوات المالية تسمى المشتقات المالية.

أظهرت نتائج الدراسة أن التقديرات المرتفعة للقيمة العادلة قد تكون من مسببات الأزمة المالية العالمية، وأن الاستخدام المكثف لعقود المشتقات المالية يعد سبباً في خلق الأزمة المالية، كما أكدت بعض آراء المختصين انه لا يعد التعامل بالمشتقات المالية سبباً في الأزمة المالية، وأن المعالجة المحاسبية هي ما سبب الأزمة، كما أتهم كثير من المختصين معايير المحاسبة الدولية والمالية بعدم الكشف عن معلومات كافية عن الأدوات المالية، وهذا يضلل المستخدمين للبيانات المالية.

أما أهم التوصيات فكانت وجوب رفع ثقة المستثمرين في النظام المالي من خلال معلومات شفافة وسهلة الفهم. ولتحقيق ذلك، يجب ألا يكتفي معدي البيانات المالية بالالتزام فقط بمتطلبات المعايير، ولكن يجب عليهم تحسين إفصاحاتهم وتقديم تفسيرات أكثر دقة للأحكام أو التقديرات المستخدمة في تقاريرهم. كذلك، يجب بذل جهود من قبل واضعي المعايير الذين ينبغي لهم، بعد التشاور المسبق مع جميع الأطراف المعنية، تحسين متطلبات الإفصاح لتلائم الظروف الحقيقية للأسواق.

15- Elisabeth Combes-Thuelin, Lionel Escaffre, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, Apr 2004, Prague, Czech Republic.

Financial Reporting Practices in the European Banking Sector: Financial Instruments and Fair value

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز وإظهار أهمية القيمة العادلة في المحاسبة عن الأدوات المالية، والإفصاح عن آثارها في الكشوفات المالية في البنوك الأوروبية، تكونت عينة الدراسة من (19) بنكاً أوربياً، وقد تم توزيع (190) استبانة.

وأظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق أُسس ومفاهيم القيمة العادلة أمر مرحب به، وأن الإطار المعلوماتي الذي توفره القيمة العادلة مهم جداً، ويلقى إقبال من الموظفين في البنوك، ويرحبون بتطبيق تعليمات القيمة العادلة حسب مقتضيات معيار المحاسبي الدولي (39) وذلك بحلول عام 2005، كما أن المعالجة المحاسبية على أساس القيمة العادلة تعَد ضرورية، وتتماشى مع الواقع الاقتصادي الراهن.

أما أهم توصيات الدراسة فكانت ضرورة أن تتبنى البنوك الأوروبية معايير المحاسبة الدولية، وأن تقوم بالمحاسبة عن الاستثمارات المالية على أساس القيمة العادلة.

16- Tarawneh. K & Aldahiyat. M, Mu'tah Lil-Buhuth wad-Dirasat, Humanities and social sciences series, 2011, Vol.26, No.4.

The quality of accounting disclosure system in Jordan: A comparison with advanced disclosure systems

هدفت هذه الدراسة إلى تقييم نظام الإفصاح المحاسبي في الأردن من الجانب القانوني والتطبيقي، فالجانب القانوني يتعلق بفحص مستوى الإفصاح المنصوص عليه وفق التشريعات الأردنية مقارنة بمستوى الإفصاح المنصوص عليه بالتشريع الأمريكي الصادر عن هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC)، أما الجانب التطبيقي يتعلق بتقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية.

وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن مستوى الإفصاح في التشريع الأردني يتطابق مع مستوى الإفصاح المنصوص عليه بالتشريع الأمريكي بنسبة 37%، وأن مستوى الإفصاح من الناحية التطبيقية يتفق مع مستوى الإفصاح المنصوص عليه وفقا لمعيار العرض والإفصاح الدولي رقم (1) بنسبة 57%، وبالتالي فإن النتائج تشير إلى أن جودة الإفصاح المحاسبي في الأردن غير كافية وتحتاج إلى تعديلات جوهرية.

17- SAIDANI Mohamed Said, Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes Vol.9 n°1 (2016).

La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation

تهدف هذه المقالة إلى التعرف على الاتجاهات والتطورات المتعلقة بتطبيق محاسبة القيمة العادلة، عند إعداد البيانات المالية، وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، لهذا، تتوافق المعايير والإفصاحات القائمة على القيمة العادلة مع المعايير المحاسبية الصادرة مؤخرا.

ركزت الدراسة على المفهوم والحجج المتعلقة بتطبيق محاسبة القيمة العادلة والقياس والإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها بتطبيق هذه المعايير.

وتوصلت الدراسة إلى أنه بالرغم من أن التطبيق لمحاسبة القيمة العادلة يعتبر محدود إلا أنها تثير قلقا كبيرا بين الممارسين الذين يخشون الصعوبات الفنية والتكاليف التي سيتعين عليهم التغلب عليها، في المقابل فإن محاسبة القيمة العادلة تعتبر مطلبا جادا بحكم التغيرات الفنية والاقتصادية التي تمثل بيئة الأعمال، بالإضافة إلى زيادة ثقة المستخدمين بهذه المعلومات، حيث إنها تدعم قدرتهم على التنبؤ بالتدفق النقدي المستقبلي للمؤسسة.

المطلب الثالث: عرض لنقاط التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة

بعد عرض لأهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث، ارتئينا من خلال هذا العنصر التطرق لعرض أهم نقاط التوافق والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

أولا: أوجه تشابه الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة

يوجد العديد من الدراسات التي تطرقت لمتغير من متغيرات الدراسة سواء كان المستقل أو التابع، فنجد دراسة كل من "دليلة دادة، فله حمدي، حنان قسوم، عياد السعدي" مست موضوع بحثنا من حيث بيئة الدراسة وهي البيئة المحاسبية الجزائرية، وقد اتفقت فيما بينها مع درستنا في أن هناك مشاكل وصعوبات في تطبيق مفهوم القيمة العادلة، ولعل من هاته الاسباب ان البيئة المحاسبية في الجزائر غير مواكبة للتطورات الدولية.

ثانيا: أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة:

كما توجد دراسات تشترك مع دراستنا في بعض النقاط، في المقابل لابد من ان تكون هناك دراسات تختلف عن دراستنا، وفيما أبرز نقاط الاختلاف:

- ✓ تختلف دراستنا عن الدراسات الأجنبية في أن الأخيرة أعدت في بيئات مالية متطورة، وخلصت إلى أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لابد له من توفر اسواق مالية نشطة؛
- ✓ أشارت بعض الدراسات إلى بعض المشاكل ولكنها لم تضعها موضوع الدارسة والتحليل مثل مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية في ظل عدم كفاءة سوق المال الجزائري؛
- ✓ وبشكل عام اختلفت جميع نتائج الدراسات السابقة سواء الخاصة بالقيمة العادلة أو بالإفصاح وذلك لأن كل دراسة لها وجهة نظر معينة.

ثالثا: ما يميز الدراسة

يستنتج الباحث من تحليل الدراسات السابقة هذه الملاحظات:

- ✓ ان الدراسة الحالية تميزت بتشكيلة مختلفة من المتغيرات المستقلة للدراسة عن الدراسة السابقة، حيث حاولت الدراسة الحالية ان تغطي مختلف المتغيرات التي استخدمتها الدراسات السابقة من أجل الحصول على نتائج شاملة حيث تتوافق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في الهدف الرئيسي لكن تختلف عنها في زمان ومكان اجرائها بالإضافة الى المنهج المتبع؛
- ✓ بالرغم من تواصل هذه الدراسة مع غيرها من الدراسات السابقة، إلا أنها تتميز عن غيرها في استخدام مجموعة من الأساليب والاختبارات لقياس أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي؛

- ✓ بالرغم من النتائج المختلفة التي توصلت اليها الدراسات السابقة، فإن دراستنا سعت الى تقديم نتائج أوضح وأشمل والتي نحاول من خلالها ان نساهم في موضوع القيمة العادلة وتأثيرها على الافصاح، خاصة في بيئة الدول العربية وبالتحديد الجزائر؛
- ✓ تشكل مساهمة أخرى في أدبيات الفكر المحاسبي، حيث تدرس موضوعا مثيرا للاهتمام لدى كل الأطراف ذات الصلة بمهنة المحاسبة.

خلاصة الفصل

مع ازدياد حجم عمليات التجارة الدولية واتساع نطاقها وظهور الأسواق المالية، أصبح المستفيدون من المعلومات المحاسبية يتوزعون على دول مختلفة مما فرض حاجة ماسة لإنتاج معلومات مالية على مستوى عال من المصداقية، تتوفر فيها جميع الخصائص النوعية لتصبح مفيدة لجميع المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وبالتالي لابد من الاهتمام بتطبيق معايير محاسبية موحدة لك لهؤلاء المستخدمين، ومن هنا تنبع أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل معدي ومستخدمي البيانات المالية، لاسيما وأن القرن العشرين منذ نهاية الحرب العالمية الثانية اتسم بظاهرة التغيرات في القوة الشرائية لوحدة النقد في معظم دول العالم فأصبحت الشركات وبخاصة المتعددة الجنسية تعاني من مشكلة التضخم مما يجعل بياناتها المالية المعدة غير مطابقة للحقيقة.

وقد أحدث عدم ملاءمة معلومات التكلفة التاريخية لاحتياجات مستخدمي التقارير المالية جدلاً كبيراً حول مدى إمكانية استخدام القيمة العادلة بدلاً من التكلفة التاريخية، ويرجع هذا الجدل إلى الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وخاصة الملاءمة والموثوقية، فالتكلفة التاريخية ينظر إليها على أنها أكثر موثوقية وموضوعية بالمقارنة مع القيمة العادلة، إلا أن القيمة العادلة تعتبر أكثر ملاءمة مقارنة بالتكلفة التاريخية خاصة في ظل الظروف الاقتصادية السائدة والتي اتسمت بظهور الأزمات المالية والاقتصادية، وقد اتضحت أهمية هذه المعلومات أثر ظهور هذه الأزمات والتي كشفت أن غياب تطبيق الحوكمة بالشكل المطلوب قد زاد من حدتها، وبالتالي فإن التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة في ظل الحوكمة أصبح مطلباً دولياً للخروج من تلك الأزمات.

الفصل الثاني:

وصف وتحليل عينة الدراسة

تمهيد

نظرا للأهمية العلمية والعملية التي يحظى بها الجانب الميداني (التطبيقي) لنجاح وإنجاز هذه الدراسة، فقد استهدف الطالب من خلال هذا الفصل اعطاء فكرة توضيحية لاهم الوسائل المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالجانب الميداني، اضافة إلى الوسائل أو الاساليب الاحصائية المستخدمة في معالجة أداة الدراسة والمتمثلة في استمارة الاستبيان، وذلك بهدف قياس وتحليل الاختبارات الاحصائية لآراء ومقترحات فئات العينة بالإجابة على محاور الاستبيان، وكذلك الخصائص والصفات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، بغية الوصول إلى نتائج واقعية بأكبر قدر من الموثوقية.

كما تهدف هذه الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض الدراسة، من خلال التعرف على آراء ووجهات نظر عينة الدراسة حول تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وهل يعتبر تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي موضوعي وموثوق، وهل يعزز من شفافية عملية الإفصاح.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية؛

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية.

المبحث الأول: منهج وخصائص عينة الدراسة التطبيقية

قصد الالمام بمختلف جوانب الموضوع محل الدراسة وخاصة من الجانب التطبيقي أو العملي، فقد تم التطرق في هذا المبحث إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة، وأساليب جمع البيانات اللازمة لإجراء هذه الدراسة، وكيفية تصميم قائمة الاستبيان، وأساليب التحليل الإحصائي، حيث اعتمدنا على استمارة الاستبيان بشكل اساسي باعتبارها من أكثر الادوات ملائمة لإجراء مثل هاته الدراسات.

المطلب الأول: خصائص عينة الدراسة التطبيقية وأساليب جمع البيانات

تعدّ طريقة الاستبيان من طرق جمع البيانات التي يضاف إليها مجموعة من الأسئلة من أجل الحصول على بيانات نوعية عادة ما تكون مفتوحة، ولكنها محدودة بما يكفي للحصول على إجابات واضحة ومتسقة، وتعتبر هذه الطريقة نموذجية في بعض، حيث تستخدم في توثيق المفاهيم، والمعتقدات، والميول والاتجاهات، ويمكن تحليل هذا النوع من البيانات عن طريق استخدام مجموعة من التقنيات، وعليه سنتناول في هذا المطلب خصائص عينة الدراسة المطلوبة واساليب جمع البيانات.

أولا: أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى ما يلي:

- ✓ التعرف على اتجاهات وآراء عينة الدراسة التطبيقية بشأن موضوع البحث، بهدف تدعيم الدراسة النظرية؛ تحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، والتعرف على مدى تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح من وجهة نظر الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية من أكاديميين ومهنيين؛
- ✓ الاختبار الميداني لفروض البحث.

ثانيا: منهجية العمل الميداني

عند اعدادنا لاستمارة الاستبيان حرصنا على ان تكون جميع الاسئلة المطروحة متفقة فيما بينها ومتسقة مع اشكالية الدراسة، ومتلائمة مع الواقع الجزائري الذي اعدت فيه وله، خاصة وان الاستبيان يعتبر قاعدة الدراسة الاحصائية عن طريق سرد الظروف التي تمت فيها صياغة واعداد الاسئلة التي يتضمنها الاستبيان، بعد ذلك تم مراجعة وتحكيم الاستبيان واختباره بشكل نهائي من طرف مجموعة من الاساتذة المختصين.

1- مراحل إعداد الاستبيان

مرت عملية اعداد استمارة الاستبيان بالمراحل التالية:

1-1- بناء الاستمارة

تم عرض استمارة الاستبيان على ورقة عادية (A4) اعدت باللغة العربية واللغة الفرنسية تتضمن أربعون (40) سؤالا.

بعد ذلك قمنا باستشارة مجموعة من الاساتذة المختصين في مجالي المحاسبة والاحصاء لتحكيم الاستبيان، بهدف اعطاء صورة واضحة ودقيقة لمحتوى هذا الاستبيان، والتأكد من سلامة صياغة الاسئلة ووضوحها خاصة من حيث:

- ✓ أن تكون أسئلتها بسيطة ومفهومة ما أمكن بحيث يتحقق الإيجاز مع الاكتمال لتحقيق أهداف القائمة، وتحسين ردود المستقصى منهم؛
- ✓ التركيز على المعلومات الضرورية المرتبطة بفروض البحث، والتي يمكن الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة بطريقة سهلة؛
- ✓ استخدام مقياس ليكارت (*Likert Scale*) ذي النقاط الخمس، والذي يعطى أوزانا نسبية للإجابة على أسئلة الاستبيان، وذلك لإعطاء أكبر قدر من الحرية لمفردات العينة عند الإجابة عليها على النحو التالي:

جدول رقم 02-01: يوضح درجات مقياس ليكارت

الإجابة	موافق تماماً	موافق	إلى حد ما	غير موافق	غير موافق تماماً
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، " **العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win–الإحصاء التطبيقي المتقدم** "، دار الجامعة للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، **2005**، ص: **25**.

ولتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) تم حساب المدى (5-1 = 4) ثم تقسيمه على عدد الخلايا (4/5 = 0.8)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس وهي الواحد الصحيح وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، وعليه سيتم تفسير النتائج حسب الجدول التالي:

جدول رقم 02-02: يوضح إجابات الأسئلة ودلالتها

الإجابة	الرمز	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي
غير موافق تماماً	1	من 1 إلى أقل من 1.80	أقل من 36%
غير موافق	2	من 1.80 إلى أقل من 2.60	36% أقل من 52%
محايد	3	من 2.60 إلى أقل من 3.40	52% أقل من 68%
موافق	4	من 3.40 إلى أقل من 4.20	68% أقل من 84%
موافق تماماً	5	4.2 فأكثر	84% فأكثر

المصدر: عبد الفتاح عز حسن، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2008، ص: 541.

وقد اشتملت قائمة الاستبيان على جزأين هما:

- **الجزء الأول:** خاص بالبيانات التعريفية الخاصة بالمعلومات الشخصية والوظيفية المتعلقة بأفراد العينة وتشمل المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، عدد سنوات الخبرة، المركز الوظيفي.
- **الجزء الثاني:** خاص بالأسئلة المتعلقة بالمحاور الرئيسية للموضوع وتشمل أربعة محاور وهي متغيرات الدراسة التي هي: أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة، قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي كمتغيرين مستقلين ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة كمتغير تابع، بالإضافة إلى العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة كمتغير وسيط، وقد تم تصميم الأسئلة على النحو التالي:

جدول رقم 02-03: أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية

رمز المحور (المتغير)	أبعاد (محاور) الدراسة التطبيقية
A	أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة (مستقل)
B	قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (مستقل)
C	متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة (تابع)
D	العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة (وسيط)

المصدر: من إعداد الطالب بناء على محاور الاستبيان

قد تم ترميز أسئلة قائمة الاستبيان وهذا من خلال تعريف متغيرات الدراسة عن طريق إعطاء رمز للأقسام والعبارات الفرعية كما يلي:

A01 : ترمز للمحور الأول العبارة الأولى؛

A02: ترمز للمحور الأول العبارة الثانية؛

B01: ترمز للمحور الثاني العبارة الأولى ... الخ.

وفي ضوء المحاور الرئيسية السابقة لقد تم صياغة عشرة (10) أسئلة بقائمة الاستبيان بهدف اختبار فروض البحث وذلك على النحو التالي:

1- أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الأول من العنصر رقم (A01) إلى العنصر رقم (A10)؛

2- قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثاني من العنصر رقم (B01) إلى العنصر رقم (B10)؛

3- متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الثالث من العنصر رقم (C01) إلى العنصر رقم (C10)؛

4- العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة، ويشتمل هذا الجزء على عناصر السؤال الرابع من العنصر رقم (D01) إلى العنصر رقم (D10).

1-2- توزيع واسترجاع الاستمارة

فقد قام الباحث بتوزيع واسترجاع استمارة الاستبيان بالاعتماد على عدة أساليب منها أسلوب المقابلات الشخصية، وأسلوب المكالمات التليفونية، والاتصال الإلكتروني ... الخ، مستغلا مختلف ادوات الاتصال بالأساتذة المكلفين بالتدريس في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية، اضافة الى علاقات مع ممارسي المهنة سواء الخواص او في المؤسسات العمومية كون الطالب محافظ حسابات ومحاسب معتمد.

وقد استخدمنا أسلوب قوائم الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية لأنه يحقق المزايا التالية: [1]

- ✓ **السرية:** حيث أن قائمة الاستبيان تشتمل على اسم المستقصي منه (اختياري)، كما أن نتائج البحث تظهر على المستوى التجميعي وليس على المستوى الفردي مما يؤكد سرية البيانات؛
- ✓ **الوقت والتكلفة المناسبة:** حيث يمكن الحصول على عينة كبيرة عن طريق توزيع قائمة الاستبيان على عدد كبير في وقت مناسب وبتكلفة معقولة؛
- ✓ **الوضوح:** حيث أن قائمة الاستبيان تتضمن أسئلة والإجابة عليها عبارة عن اختيارات محددة مما يسهل الإجابة على هذه الأسئلة.

[1]– ملحق رقم (2): الاستبانة.

2- مجتمع الدراسة التطبيقية

يتمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في أن يكون الشخص المستجوب حاصل على شهادة جامعية في المحاسبة او المالية، حيث تكون مجتمع الدراسة من الأساتذة المختصين في المحاسبة والمالية من الجنوب الشرقي للوطن، بالإضافة إلى ممارسي مهنة المحاسبة من محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين في مؤسسات خاصة أو عمومية اقتصادية.

2-1- إطار مجتمع الدراسة

قسم إطار المجتمع إلى ثلاث فئات حسب توجه الدراسة

- ✓ **الفئة الاولى:** أساتذة جامعيين ذوي اختصاص المحاسبة والتدقيق والمالية؛
- ✓ **الفئة الثانية:** ممارسي مهنة المحاسبة –محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسب–؛
- ✓ **الفئة الثالثة:** المحاسبين في المؤسسات الخاصة او العمومية الاقتصادية.

2-2- حدود الدراسة

- ✓ **الحدود المكانية:** الجنوب الشرقي للوطن (الوادي، بسكرة، ورقلة، المغير، تقرت)؛
- ✓ **الحدود الزمانية:** امتدت من شهر أوت 2021 إلى أكتوبر 2021 حيث تم فيها توزيع الاستمارات واستلامها؛
- ✓ **الحدود الموضوعية:** اهتمت الدراسة بموضوع أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

3- عينة الدراسة التطبيقية

نظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة التطبيقية، فقد تم أخذ عينة استطلاعية (عشوائية) من مجتمع الدراسة حجمها (250) ممن سبق ذكرهم، ولقد تم توزيع 250 الاستبانة على جميع افراد العينة، واسترداد 202 استبانة صالحة وخاضعة للدراسة بعد استبعاد الاستبيانات الملغاة نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، ولقد تم الاهتمام باختيار شريحة الافراد لفئات عينة الدراسة بعناية فائقة.

ثالثا: أساليب التحليل الإحصائي في الدراسة التطبيقية

بعد ترميز وتفريغ بيانات الاستمارات الصالحة للتحليل وإدخالها للحاسب الآلي، تم استخدام الإصدار الخامس والعشرون من البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social

Science (SPSS) في إجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية، وقد استخدمنا الأساليب الإحصائية والاختبارات اللامعلمية التالية:[1]

❖ الإحصاءات الوصفية

وتهدف هذه الإحصاءات إلى وصف الاتجاهات العامة للآراء العينة، بهدف تسهيل المقارنة بين آراء عينة الدراسة، ومن أهم الإحصاءات الوصفية التي تم استخدامها في الدراسة التطبيقية أسلوب التكرارات وأسلوب النسب المئوية والتي استخدمت بهدف معرفة عدد ونسب الفئات المختلفة من درجات الموافقة وعدم الموافقة، والمتوسطات والانحرافات المعيارية ومعامل الاختلاف لقياس درجة التشتت النسبي لقيم الإجابات عن وسطها الحسابي، والقيمة المعنوية للعنصر.

❖ معامل ألفا كرونباخ

يستخدم هذا المعامل لاختبار مدى ثبات ومصداقية إجابات مفردات عينة الدراسة التطبيقية على أسئلة قائمة الاستبيان، حيث يركز هذا المعامل على اختبار الصدق للمحتوى أو المضمون، وكذلك الثبات الخاص بالاتساق الداخلي (معامل الارتباط بين إجابات أسئلة القائمة)، ويتراوح معامل الثبات بين الصفر والواحد الصحيح **[0 - 1]**، ويكون هذا المقياس ذو مصداقية ويمكن الاعتماد عليه إذا كانت القيمة المحسوبة تساوى (60%) فأكثر، حيث يدل ذلك على أن قائمة الاستبيان تتمتع بثبات داخلي، أما معامل الصدق فيتم حسابه على أساس الجذر التربيعي لمعامل الثبات، ويطلق عليه الصدق الذاتي[2].

❖ معامل الارتباط بيرسون

يعتبر معامل ارتباط بيرسون من أكثر معاملات الارتباط شيوعا واستعمالا عندما يكون كلا المتغيرين متغير كميا متصلا، ويوضح معامل الارتباط لبيرسون العلاقات الارتباطين بين المتغيرات المستقلة والتابعة في الدراسة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

---

[1]- أنظر :

- سيكاران أوما، "**طرق البحث في الإدارة – مدخل لبناء المهارات البحثية**"، ترجمة إسماعيل على بسيوني، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص:294.
- رزق الله عايدة نخلة، " **دليل الباحثين في التحليل الإحصائي – الإختيار والتفسير**"، البيان للطباعة، القاهرة، 2002، ص: 186.
- العتوم شفيق، " **طرق الإحصاء: تطبيقات إقتصادية وإدارية بإستخدام SPSS**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص: 36.
- عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، مرجع سابق، ص: 27.

[2]- Mohsen tavakol, Reg dennik, **Making sense of cronbach's alpha**, international journal of medical education, VOL 07, N° 06, 2011, P: 54.

❖ **اختبار كولمنجروف سمرنوف** (K-S)

يستخدم اختبار "One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test" للتأكد من اعتيادية البيانات، بمعنى الوقوف على ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما يكون المتغيرين أحدهما (اسمي) والاخر (رتبي)، او كلا المتغيرين (اسمي) ويشترط ان تكون البيانات مأخوذة من متغيرات عشوائية مستقلة[1].

❖ **الانحدار المتعدد**

وهو أسلوب مفيد لمعرفة درجة تأثير المتغيرات المستقلة في التابعة أي معرفة المتغيرات الأكثر تأثيرا وأهمية، ويهدف إلى عرض القيمة المتوقعة التابعة Y بدلاله المتغيرات المستقلة X.

❖ **مصفوفة معامل الارتباط**

وذلك للتعرف على درجة الارتباط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة وكذلك درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

❖ **اختبار شيفيه البعدي**

لإيجاد الفروق بين المتوسطات والتعرف على اتجاه تلك الفروق ودلالتها.

ومن المعروف إحصائيا أن الطرق المعلمية تستلزم توفر بعض الشروط، وتعتمد دالة الانحدار البسيط وخاصة المتعدد على فرضيات أساسية يجب اختبارها عند التطبيق العملي، وأهم تلك الفرضيات:

- ✓ الخطية *Linearity* ؛
- ✓ استقلالية الأخطاء *Independent Of Residuals*؛
- ✓ اعتدالية توزيع الأخطاء *Normality Of Residuals*؛
- ✓ تجانس الخطأ أو تساوى التباين *Homoscedasticity*.

– نموذج الانحدار المتعدد

يستخدم نموذج الانحدار المتعدد لتقدير معاملات المعادلة الخطية المتضمنة المتغير أو المتغيرات المستقلة التي تقدم أفضل تنبؤ بقيمة المتغير أو المتغيرات التابعة، وتأخذ معادلة الانحدار المتعدد النموذج التالي:

[1]- سوسن شاكر مجيد، **أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية**، ط 1، مركز ديبونو لتعليم التفكير، عمان، الاردن، 2013، ص: 93.

المتغير التابع = المعامل الثابت $+B_1$ (متغير مستقل **1**) + B_2 (متغير مستقل **2**) + ...+ B_n (متغير مستقل n)

ويعتمد اختبار نموذج الانحدار على الاختبارات الإحصائية التالية:

1- حساب معامل التحديد (R^2) والذي يوضح نسبة التغيرات في المتغير التابع والتي يمكن تفسيرها عن طريق المتغيرات المستقلة؛

2- اختبار (F) ويساعد في اختبار معنوية النموذج ككل والذي يتم التوصل إليه بتحليل الانحدار الخطي المتعدد؛

3- اختبار (T) وهو اختبار معنوية معاملات المتغيرات المستقلة كل على حدة لمعرفة مدى معنوياتها وأهميتها في النموذج وذلك عند مستوى ثقة معين لكل من (T, F).

ويرجع اختيارنا لهذا النموذج في عمليات التحليل الإحصائي إلى الأسباب التالية:

1- يساعد في جمع وتحليل جميع متغيرات الدراسة في آن واحد؛

2- يساعد في ترتيب المتغيرات المستقلة ذات التأثير المعنوي على المتغير التابع، حيث يتم إجراء التحليل باستخدام هذا النموذج عن طريق إدخال المتغيرات المستقلة إلى معادلة الانحدار على خطوات Stepwise، وذلك بشرط أن يكون هناك ارتباط دال إحصائياً مع المتغير التابع، حيث يدخل المتغير المستقل ذو الارتباط الأقوى مع المتغير التابع، ثم تفحص باقي المتغيرات المستقلة ويدخل المتغير ذو الارتباط الجزئي الأعلى الدال إحصائياً مع المتغير التابع، بعد استبعاد أثر المتغيرات التي دخلت في المعادلة وهكذا حتى يتم انتهاء العملية.

المطلب الثاني: نتائج التحليل الإحصائي للعينة الإحصائية

لقد تم التطرق في هذا المطلب إلى نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية من خلال النقاط الرئيسية التالية:

أولا: نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان

جدول رقم 02-04: طرق توزيع استمارة الاستبيان

عدد الاستمارات/طريقة التسليم	التسليم المباشر	التسليم الالكتروني	المجموع
الموزعة	160	90	250
المسترجعة	136	81	217
الملغاة	10	05	15
الخاضعة للدراسة	126	76	202

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد استمارات الاستبيان

يتضح من خلال الجدول رقم 02-04 أن:

- ✓ نسبة الاستبيانات التي سيتم اخضاعها للدراسة تمثل ما يقارب 80.80% من مجموع الاستبيانات الموزعة، منها ما يقارب 37.62% تم تسليمها الكترونيا، أما 62.38% الباقية فقد تم تسليمها واسترجاعها مباشرة من المستقصين؛
- ✓ نسبة استرجاع الاستبيانات التي تم تسليمها بشكل مباشر للمستقصين بلغت 85%، اما نسبة الاسترجاع باستخدام الأسلوب الالكتروني فقد بلغت 90%؛
- ✓ بلغت جودة البيانات المسترجعة عن طريق الأسلوب الالكتروني اقل من تلك التي تم استرجاعها يدويا، فقد بلغت نسبة الاستمارات الالكترونية الملغاة 06.17% من مجموع الاستمارات المسترجعة الكترونيا، في حين انها لم تتجاوز 07.35% من جانب الاسترجاع العادي.

ثانيا: نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة بحسب الوظيفة

1- نتائج التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة

جدول رقم 02-05: يبين مستوى التحصيل العلمي لأفراد عينة الدراسة

التحصيل العلمي	ليسانس		ماستر		دراسات عليا		أخرى		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي اختصاص	-	-	-	-	81	40.10	-	-	**81**	**40.10**

محاسب معتمد	18	8.91	4	1.98	4	1.98	-	-	**26**	**12.87**
محافظ حسابات	17	8.42	6	2.97	9	4.46	-	-	**32**	**15.84**
خبير محاسب	3	1.49	-	-	4	1.98	-	-	**7**	**3.47**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	24	11.88	14	6.93	2	0.99	16	7.92	**56**	**27.72**
المجموع	**62**	**30.69**	**24**	**11.88**	**100**	**49.50**	**16**	**7.92**	**202**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-05 أن:

أغلب افراد العينة هم الاساتذة الجامعيين ذوي الاختصاص حيث بلغت 40.10% من اجمالي عينة الدراسة البالغ عددها 202 مستجوب، بينما بلغت الممارسون لمهنة المحاسبة الخواص (محاسب معتمد-محافظ حسابات-خبير محاسب) 32.18%، في حين بلغت نسبة المحاسبين في المؤسسات 27.72%، بينما كان عدد افراد العينة من حاملي الشهادات العليا (ماجستير-دكتوراه) نسبة 49.50% من اجمالي عينة الدراسة 202، ثم يليها حاملي شهادة ليسانس في الاختصاص بنسبة 30.69%، وبلغت نسبة حاملي شهادة الماستر 11.88%، في حين كانت للشهادات الأخرى (شهادة تقنية في التخصص) بنسبة 7.92%، كما توضح هذه النسب مدى اهتمام جميع مفردات العينة بموضوع البحث في مجال المحاسبة والتدقيق والمالية.

2- نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة حسب الخبرة المهنية

جدول رقم 02-06: يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب الوظيفة

سنوات الخبرة الوظيفة الحالية	أقل من 5 سنوات		[6 - 10 [		]10 - 15[		15 سنة فأكثر		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي اختصاص	-	-	19	9.41	26	12.87	36	17.82	**81**	**40.10**
محاسب معتمد	2	0.99	8	3.96	4	1.98	12	5.94	**26**	**12.87**
محافظ حسابات	-	-	11	5.45	7	3.47	14	6.93	**32**	**15.84**
خبير محاسب	-	-	-	-	2	0.99	5	2.48	**7**	**3.47**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	-	-	16	7.92	23	11.39	17	8.42	**56**	**27.72**
المجموع	**02**	**0.99**	**54**	**26.73**	**62**	**30.69**	**84**	**41.58**	**202**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-06 أن:

أن نسب توزيع عينة الدراسة على فئات الدراسة بين وظيفة وسنوات الخبرة تتراوح بين [0.99%-17.82%]، كما أن غالبية عينة الدراسة يعملون كأساتذة جامعيين بنسبة تقدر بـــ 40.10% وذو خبرة مهنية حيث تتراوح ما بين [15 سنة فأكثر[، وتليها مهنة محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية بنسبة 11.39% ذو خبرة تتراوح [11 - 15[، وهكذا بقية المهن الأخرى من محاسب معتمد وخبير محاسب، كما تبين أن اغلب افراد عينة الدراسة يبلغون خبرة تتراوح ما بين [15 سنة فأكثر[وبنسبة 41.58**%** من اجمالي عينة الدراسة، ثم من يملكون خبرة تتراوح ما بين [11 - 15[وبنسبة 30.69**%** من اجمالي عينة الدراسة وهكذا بالنسبة لبقية الخبرات الباقية.

3- نتائج توزيع العينة على فئات الدراسة حسب التخصص العلمي

جدول رقم 02-07: يبين الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة بحسب التخصص العلمي

سنوات الخبرة / الوظيفة الحالية	مالية ومحاسبة		تدقيق		مالية		اخرى		المجموع	
	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة	العدد	النسبة
أساتذة جامعيين ذوي اختصاص	49	24.26	32	15.84	-	-	-	-	**81**	**40.10**
محاسب معتمد	13	6.44	11	5.45	-	-	2	0.99	**26**	**12.87**
محافظ حسابات	16	7.92	10	4.95	-	-	6	2.97	**32**	**15.84**
خبير محاسب	7	3.47	-	-	-	-	-	-	**7**	**3.47**
محاسب في مؤسسة خاصة أو عمومية	27	13.37	11	5.45	3	1.49	15	7.43	**56**	**27.72**
المجموع	**112**	**55.45**	**64**	**31.68**	**3**	**1.49**	**23**	**11.39**	**202**	**100**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-07 أن:

أن نسب توزيع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي حيث بلغت أعلى نسبة لدى الاساتذة الجامعيين ذوي اختصاص محاسبة ومالية بنسبة 24.26% من ثم يليها تخصص التدقيق بنسبة 15.84%، كما أن معظم محافظي الحسابات من عينة الدراسة هم ذوي اختصاص مالية ومحاسبة بنسبة 7.92% من اجمالي عينة الدراسة وهكذا تواليا بالنسبة للمهن مع التخصص الجامعي لفئة الدراسة، أما بالنسبة لإجمالي التخصص فقد بلغت اعلى نسبة لتخصص مالية ومحاسبة بنسبة 55.45% ثم يليها تخصص التدقيق بسنة 31.68% وهكذا بالنسبة لبقية التخصصات، حيث يدل بلوغ اعلى نسب لدى تخصصي مالية ومحاسبة وتخصص تدقيق أن اغلبية عينة الدراسة من ذوي الاختصاص وهو ما يزيد من مستوى دقة الإجابات على أسئلة الاستبيان.

ثالثا: نتائج اختبار صدق المحتوى لأسئلة قائمة الاستبيان

1- الاختبار الاحصائي لصلاحية الاستبيان

حتى نتأكد من مدى صلاحية البيانات المجمعة والحكم عليها ميدانيا من خلال العينة الخاضعة للفحص لأجراء الدراسة، تم اخضاع هذه البيانات للاختبارات الإحصائية، وذلك من جانبي الصدق والثبات، حيث كانت نتائج هذه الاختبارات تتمثل فيما يلي:

1-1- اختبار الصدق

تم اختبار صدق محاور الدراسة من خلال اختبار صدق المحتوى، واختبار صدق التكوين الفرضي.

1-1-1- صدق المحتوى

يقصد به مدى ملاءمة المحتوى في تمثيله للمجال الذي تجرى الاستدلالات حوله، فهو يمثل الدرجة التي يمكن فيها اعتبار إجابات المفحوص على المفردات الاختبار عينة ممثلة لإجابات تجمع حقيقي أو افتراضي للمواقف، والتي تمثل معا المجال الذي يهتم به الشخص الذي يفسر درجات الاختبار.[1] حيث أخذت هذه الأسئلة شكل "ليكارت" وتم استخدام طريقة ألفا كرونباخ لقياس مدى توفر الثبات الداخلي للاستبيان كطريقة ثانية لقياس الثبات بعد عرض الاستبيان في صورته الأولى على بعض الأساتذة الأكاديميين المخصيين ومن لهم خبرة في مجال المحاسبة بغية الاسترشاد بآرائهم حول الفقرات الواردة في الاستبانة، ويوضح الجدول أدناه نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لجميع محاور قائمة الاستبيان، وكانت نتائج الاختبار وفقا لما يلي:

جدول رقم 02-08: يوضح نتائج اختبار معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم المحور	عنـــــوان المحـــور	عدد الفقرات	معامل الثبات Cronbach Alpha	معامل الصدق Validity c
01	أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	10	0.798	0.893
02	قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	10	0.820	0.905
03	متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة	10	0.799	0.893
04	العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة	10	0.802	0.895
	كل فقرات الاستبيان	40	0.916	0.957

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

[1]– السيد محمد أبو هشام حسن، **الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية باستخدام SPSS**، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 20.

يتضح من خلال الجدول رقم 02-08 أن:

قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ *Cronbach alpha* لردود المستجوبين على جميع أسئلة كل محور ذات قيمة أكبر من الحد الأدنى، حيث تراوحت بين (0.799-0.820) لكل مجال من مجالات الاستبانة، كما كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبانة كانت (0.916) وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع، وهو ما يمكننا من الاعتماد على هاته الإجابات في تحقيق اهداف الدراسة وتحليل نتائجها.

وحيث أن قيمة معامل الصدق التي تساوي الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فإن قيمة هذا المعامل قد تراوحت بين (0.893 – 0.905)، كما أن قيمة معامل الصدق لجميع الفقرات كان (0.957).

وهي معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وتشير إلى وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة الاستبيان ومعبرة عن إجابات مفردات العينة، الأمر الذي يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها، وتكون الاستبانة في صورتها النهائية كما هي في **الملحق (02)** قابلة للتوزيع، وبذلك يكون قد تأكدنا من صدق وثبات الاستبانة محل الدراسة مما يجعلنا على ثقة تامة بصحتها وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

كما أنه يمكن إظهار معامل التمييز لكل فقرة ويستحسن حذف الفقرات ذات معامل تميز موجب منخفض أقل من 0.19 أو الفقرات التي معامل تميزها سالب لكي نحصل على معامل ثبات قوي، ولإيجاد معامل الثبات مرة أخرى بعد حذف الفقرات الذي معامل تميزها منخفض أو سالب نكرر العملية لحساب معامل الثبات، والجدول التالي يوضح معامل الثبات لفقرات كل محور.

جدول رقم 02-09: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الأول

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
A01	31.51	44.987	.389	.790
A02	31.62	45.740	.374	.791
A03	31.46	43.364	.515	.775
A04	31.26	43.199	.622	.764
A05	31.23	44.027	.506	.776
A06	31.48	40.450	.645	.757
A07	31.19	42.873	.576	.767
A08	31.15	41.043	.628	.759
A09	30.80	48.302	.295	.798
A10	30.90	50.432	.236	.813

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-09 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من 19.0 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-10: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثاني

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
B01	32.89	39.859	.408	.813
B02	32.81	39.201	.450	.809
B03	33.33	34.918	.651	.786
B04	33.28	35.408	.589	.794
B05	33.37	34.771	.664	.785
B06	33.48	33.743	.648	.786
B07	33.10	40.283	.369	.816
B08	33.04	40.506	.353	.818
B09	32.98	39.009	.472	.807
B10	33.08	40.227	.374	.816

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-10 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من 0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-11: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الثالث

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
C01	32.12	49.323	.335	.830
C02	32.33	42.380	.475	.781
C03	32.34	42.684	.413	.787
C04	32.46	39.772	.553	.771
C05	32.53	38.001	.643	.759
C06	32.58	39.080	.602	.765

C07	32.49	37.455	.672	.754
C08	32.59	39.875	.550	.771
C09	32.74	39.170	.550	.771
C10	32.13	45.784	.251	.802

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-11 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من 19.0 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

جدول رقم 02-12: نتائج اختبار معاملي الثبات لفقرات المحور الرابع

الفقرات	متوسط المقياس في حالة إزالة العنصر	تباين المقياس في حالة إزالة العنصر	الارتباط الكامل للعنصر المصحح	ألفا كرونباخ في حالة إزالة العنصر
D01	35.00	31.338	.356	.798
D02	34.90	30.896	.419	.791
D03	34.91	31.210	.405	.793
D04	34.95	28.475	.643	.766
D05	34.94	28.309	.681	.763
D06	34.97	28.183	.647	.765
D07	34.92	28.456	.650	.766
D08	35.24	27.986	.509	.782
D09	35.25	30.588	.313	.807
D10	34.91	32.579	.226	.812

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-12 أن:

قيم معامل الارتباط الكامل للعنصر المصحح لجميع الفقرات موجبة وأكبر من 0.19 هذا مما يدل على أن معامل الثبات ألفا كرونباخ قوي لهذا المحور.

المبحث الثاني: تفسير وتحليل اتجاهات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة

يتناول هذا المبحث عرضا وتحليلا للبيانات التي تضمنها الاستبيان، حيث تم إعداد جدول توزيع تكراري لمتغيرات الدراسة والمستخدم لأغراض التحليل الإحصائي الوصفي، للحصول على الأوساط الحسابية المرجحة **(Xw)** والانحرافات المعيارية **(Si)** والأوزان المئوية لنسب الاتفاق المحققة عن جميع الفقرات ومعامل الاختلاف ومستوى المعنوية أيضا لكل فقرة من محاور الدراسة، وفيما يلي سوف نقوم بعرض وتحليل لكل متغير من متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: تحليل اتجاهات الأفراد نحو عناصر محاور الدراسة للمتغيرات المستقلة

يتناول هذا المطلب تحليل اتجاه افراد عينة الدراسة، من خلال حساب الأوساط الحسابية المرجحة والانحرافات المعيارية لكل فقرة من فقرات الاستبيان، واجمالي المحور ذاته، بهدف معرفة آراء افراد عينة الدراسة تجاه فقرات ومحاور الدراسة كما يلي:

أولا: تحليل المحور الأول المتعلق بأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الاول وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-13: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الاول

السؤال	التكرارات والنسب المئوية						الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
	المقياس	1	2	3	4	5								
A01	العدد	31	25	55	50	41	3.22	1.325	64.40	09	0.41	34.565	0.000	محايد
	النسبة	15.3	12.4	27.2	24.8	20.3								
A02	العدد	28	34	57	53	30	3.11	1.255	62.20	10	0.40	35.275	0.000	محايد
	النسبة	13.9	16.8	28.2	26.2	14.6								
A03	العدد	28	18	69	45	42	3.27	1.277	65.40	07	0.39	36.406	0.000	محايد
	النسبة	13.9	8.9	34.2	22.3	20.8								
A04	العدد	14	20	65	63	40	3.47	1.125	69.40	06	0.32	43.848	0.000	موافق
	النسبة	6.9	9.9	32.2	31.2	19.8								
A05	العدد	20	16	55	64	47	3.50	1.215	70.00	05	0.34	41.015	0.000	موافق
	النسبة	9.9	7.9	27.2	31.7	23.3								
A06	العدد	40	8	59	51	44	3.25	1.379	65.00	08	0.42	33.526	0.000	محايد
	النسبة	19.8	4.0	29.2	25.2	21.8								
A07	العدد	21	11	61	56	53	3.54	1.230	70.80	04	0.34	40.894	0.000	موافق
	النسبة	10.4	5.4	30.2	27.7	26.2								
A08	العدد	24	14	55	38	71	3.58	1.344	71.60	03	0.37	37.902	0.000	موافق
	النسبة	4.0	2.5	27.2	18.8	35.1								
A09	العدد	8	5	53	62	74	3.94	1.042	78.80	01	0.26	53.691	0.000	موافق
	النسبة	4.0	2.5	26.2	30.7	36.6								
A10	العدد	7	8	67	49	71	3.84	1.064	68.00	02	0.27	51.242	0.000	موافق
	النسبة	3.5	4.0	33.2	24.3	35.1								
المحور الأول							**3.4733**	**0.73253**	**69.46**	/	**0.21**		**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 02-13 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي **3.22** وبوزن نسبي **64.40%** ومعامل اختلاف **41%** وبهذا تحتل الرتبة التاسعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي **3.11** وبوزن نسبي **62.20%** ومعامل اختلاف **40%** وبهذا يحتل الترتيب العاشر، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي **3.27** وبوزن نسبي **65.40%** ومعامل اختلاف **39%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي **3.47** وبوزن نسبي **69.40%** ومعامل اختلاف **32%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي **3.50** وبوزن نسبي **70.00%** ومعامل اختلاف **34%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي **3.25** وبوزن نسبي **65.00%** ومعامل اختلاف **42%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثامنة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي **3.54** وبوزن نسبي **70.80%** ومعامل اختلاف **34%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي **3.58** وبوزن نسبي **71.60%** ومعامل اختلاف **37%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي **3.94** وبوزن نسبي **78.80%** ومعامل اختلاف **26%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة يساوي **3.84** وبوزن نسبي **68.00%** ومعامل اختلاف **27%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– أما بالنسبة لإجمالي المحور الاول فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.4733** وبوزن نسبي **69.46%** ومعامل اختلاف **21%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

ثانيا: تحليل المحور الثاني المتعلق بقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الثاني وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-14: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثاني

السؤال	التكرارات والنسب المئوية						الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
	المقياس	1	2	3	4	5								
B01	العدد	1	11	62	56	72	3.93	0.962	78.60	02	0.24	58.019	0.000	موافق
	النسبة	0.5	5.4	30.7	27.7	35.6								
B02	العدد	3	8	55	54	82	4.01	0.987	80.20	01	0.24	57.717	0.000	موافق
	النسبة	1.5	4	27.2	26.7	40.6								
B03	العدد	15	24	64	45	54	3.49	1.215	69.40	08	0.34	40.843	0.000	موافق
	النسبة	7.4	11.9	31.7	22.3	26.7								
B04	العدد	19	18	58	50	57	3.53	1.250	70.60	07	0.35	40.177	0.000	موافق
	النسبة	9.4	8.9	28.7	24.8	28.2								
B05	العدد	9	42	54	43	54	3.45	1.214	69.00	09	0.35	40.412	0.000	موافق
	النسبة	4.5	20.8	26.7	21.3	26.7								
B06	العدد	34	9	63	46	50	3.34	1.352	66.80	10	0.40	35.127	0.000	محايد
	النسبة	16.8	4.5	31.2	22.8	24.8								
B07	العدد	5	5	86	53	53	3.71	0.965	74.20	06	0.26	54.659	0.000	موافق
	النسبة	2.5	2.5	42.6	26.2	26.2								
B08	العدد	5	6	72	65	54	3.78	0.959	75.60	04	0.25	55.962	0.000	موافق
	النسبة	2.5	3	36.1	26.7	32.2								
B09	العدد	4	6	73	54	65	3.84	0.980	76.80	03	0.25	55.729	0.000	موافق
	النسبة	2	3	36.1	26.7	32.2								
B10	العدد	6	7	71	69	49	3.75	0.966	74.60	05	0.25	54.918	0.000	موافق
	النسبة	3	3.5	35.1	34.2	24.3								
المحور الثاني							**3.68117**	**0.67633**	**73.62**	/	**0.18**		**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 02-14 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي **3.93** وبوزن نسبي **78.60%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا تحتل الرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي **4.01** وبوزن نسبي **80.20%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا تحتل الترتيب الأول، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة فاقت درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن أفراد العينة أبدوا تجاوب كبير تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي **3.49** وبوزن نسبي **69.40%** ومعامل اختلاف **34%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثامنة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي **3.53** وبوزن نسبي **70.60%** ومعامل اختلاف **35%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي **3.45** وبوزن نسبي **69.00%** ومعامل اختلاف **35%** وبهذا فهي تحتل المرتبة التاسعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي **3.34** وبوزن نسبي **66.80%** ومعامل اختلاف **40%** وبهذا فهي تحتل المرتبة العاشرة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم يزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد أيضا من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي **3.71** وبوزن نسبي **74.20%** ومعامل اختلاف **26%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي **3.78** وبوزن نسبي **75.60%** ومعامل اختلاف **25%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي **3.84** وبوزن نسبي **76.80%** ومعامل اختلاف **25%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة يساوي **3.73** وبوزن نسبي **74.60%** ومعامل اختلاف **25%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- أما بالنسبة لإجمالي المحور الثاني فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.68117** وبوزن نسبي **73.62%** ومعامل اختلاف **18%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

: تحليل المحور الثالث والذي يعنى بمتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الثالث وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-15: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الثالث

السؤال	التكرارات والنسب المئوية						الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
	المقياس	1	2	3	4	5								
C01	العدد	8	5	60	53	76	3.91	1.061	78.20	01	0.27	52.374	0.000	موافق
	النسبة	4	2.5	29.7	26.2	37.6								
C02	العدد	7	12	70	57	56	3.71	1.046	74.20	03	0.28	50.399	0.000	موافق
	النسبة	3.5	5.9	34.7	28.2	27.7								
C03	العدد	12	11	60	63	56	3.69	1.113	73.80	04	0.30	47.161	0.000	موافق
	النسبة	5.9	5.4	29.7	31.2	27.7								
C04	العدد	19	11	68	43	61	3.57	1.237	71.40	05	0.34	41.079	0.000	موافق
	النسبة	9.4	5.4	33.7	21.3	30.2								
C05	العدد	22	20	52	51	57	3.50	1.294	70.00	07	0.36	37.446	0.000	موافق
	النسبة	10.9	9.9	25.7	25.2	28.2								
C06	العدد	20	23	51	62	46	3.45	1.238	69.00	09	0.35	39.617	0.000	موافق
	النسبة	9.9	11.4	25.2	30.7	22.8								
C07	العدد	21	19	55	42	65	3.55	1.308	71.00	06	0.36	38.562	0.000	موافق
	النسبة	10.4	9.4	27.2	20.8	32.2								
C08	العدد	16	28	59	48	51	3.45	1.230	69.00	08	0.35	39.826	0.000	موافق
	النسبة	7.9	13.9	29.2	23.8	25.2								
C09	العدد	22	38	48	46	48	3.30	1.312	66.00	10	0.39	35.706	0.000	محايد
	النسبة	10.9	18.8	23.8	22.8	23.8								
C10	العدد	2	7	69	54	70	3.91	0.955	78.20	02	0.24	58.146	0.000	موافق
	النسبة	1	3.5	34.2	26.7	34.7								
المحور الثالث							**3.6035**	**0.70664**	**72.07**	/	**0.19**		**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 02-15 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي **3.91** وبوزن نسبي **78.20%** ومعامل اختلاف **27%** وبهذا تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي **3.71** وبوزن نسبي **74.20%** ومعامل اختلاف **28%** وبهذا تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي **3.69** وبوزن نسبي **73.80%** ومعامل اختلاف **30%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي **3.57** وبوزن نسبي **71.40%** ومعامل اختلاف **34%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي **3.50** وبوزن نسبي **70.00%** ومعامل اختلاف **36%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي **3.45** وبوزن نسبي **69.00%** ومعامل اختلاف **35%** وبهذا فهي تحتل المرتبة التاسعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي **3.55** وبوزن نسبي **71.00%** ومعامل اختلاف **36%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي **3.45** وبوزن نسبي **69.00%** ومعامل اختلاف **35%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثامنة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي **3.30** وبوزن نسبي **66.00%** ومعامل اختلاف **39%** وبهذا فهي تحتل المرتبة العاشرة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة لم تزد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك حياد من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

– المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة يساوي **3.91** وبوزن نسبي **78.20%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

– أما بالنسبة لإجمالي المحور الثالث فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.6035** وبوزن نسبي **72.07%** ومعامل اختلاف **19%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

رابعا: تحليل المحور الرابع والذي يهتم بالعلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ العادلة

يمكن أن نلخص النتائج الخاصة بفقرات المحور الرابع وذلك من خلال التكرارات والنسب المئوية، الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف في الجدول التالي:

جدول رقم 02-16: نتائج التحليل الإحصائي لفقرات المحور الرابع

السؤال	التكرارات والنسب المئوية						الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	ترتيب	معامل الاختلاف CV	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
	المقياس	1	2	3	4	5								
D01	العدد	3	6	66	62	65	3.89	0.945	77.80	08	0.24	58.504	0.000	موافق
	النسبة	1.5	3	32.7	30.7	32.2								
D02	العدد	2	7	53	70	70	3.99	0.917	79.80	01	0.22	61.778	0.000	موافق
	النسبة	1	3.5	26.2	34.7	34.7								
D03	العدد	-	4	69	56	73	3.98	0.886	79.60	03	0.22	63.820	0.000	موافق
	النسبة	0	2	34.2	27.7	36.1								
D04	العدد	3	11	49	72	67	3.94	0.962	78.80	06	0.24	58.122	0.000	موافق
	النسبة	1.5	5.4	24.3	35.6	32.2								
D05	العدد	2	11	49	73	67	3.95	0.940	79.00	05	0.23	59.748	0.000	موافق
	النسبة	1	5.4	24.3	36.1	33.2								
D06	العدد	5	10	48	72	67	3.92	0.994	78.40	07	0.25	56.042	0.000	موافق
	النسبة	2.5	5	23.8	35.6	33.2								
D07	العدد	3	10	47	72	70	3.97	0.956	79.40	04	0.24	59.006	0.000	موافق
	النسبة	1.5	5	23.3	35.6	34.7								
D08	العدد	13	26	41	62	60	3.64	1.214	72.80	09	0.33	42.649	0.000	موافق
	النسبة	6.4	12.9	20.3	30.7	29.7								
D09	العدد	11	20	62	48	61	3.30	1.312	66.00	10	0.39	35.706	0.000	موافق
	النسبة	5.4	9.9	30.7	23.8	30.2								
D10	العدد	3	9	51	66	73	3.98	0.964	79.60	02	0.24	58.595	0.000	موافق
	النسبة	1.5	4.5	25.2	32.7	36.1								
المحور الرابع							**3.8886**	**0.60002**	**77.77**	/	**0.15**		**0.000**	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول رقم 02-16 يمكننا استخلاص ما يلي:

- المتوسط الحسابي للفقرة الأولى يساوي **3.89** وبوزن نسبي **77.80%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا تحتل الرتبة الثامنة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثانية يساوي **3.99** وبوزن نسبي **79.80%** ومعامل اختلاف **22%** وبهذا تحتل المرتبة الأولى، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثالثة يساوي **3.98** وبوزن نسبي **79.60%** ومعامل اختلاف **22%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثالثة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الرابعة يساوي **3.94** وبوزن نسبي **78.80%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السادسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة يساوي **3.95** وبوزن نسبي **79.00%** ومعامل اختلاف **23%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الخامسة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السادسة يساوي **3.92** وبوزن نسبي **78.40%** ومعامل اختلاف **25%** وبهذا فهي تحتل المرتبة السابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة السابعة يساوي **3.97** وبوزن نسبي **79.40%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الرابعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة تجاه هاته الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة الثامنة يساوي **3.64** وبوزن نسبي **72.80%** ومعامل اختلاف **33%** وبهذا فهي تحتل المرتبة التاسعة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05**، مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة التاسعة يساوي **3.63** وبوزن نسبي **72.60%** ومعامل اختلاف **32%** وبهذا فهي تحتل المرتبة العاشرة، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة؛

- المتوسط الحسابي للفقرة العاشرة يساوي **3.98** وبوزن نسبي **79.60%** ومعامل اختلاف **24%** وبهذا فهي تحتل المرتبة الثانية، والقيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك تعتبر هذه الفقرة دالة إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة لهذه الفقرة قد زاد عن درجة الحياد وهي **3** وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل أفراد العينة على هذه الفقرة.

- أما بالنسبة لإجمالي المحور الرابع فقد بلغ المتوسط الحسابي **3.8886** وبوزن نسبي **77.77%** ومعامل اختلاف **15%**، كما بلغت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي **0.000** لذلك يعتبر هذا المحور دال إحصائياً عند مستوى دلالة **α=0.05** مما يدل على أن متوسط درجة الاستجابة له قد كان في مجال الموافقة.

جدول رقم 02-17: تلخيص نتائج التحليل الإحصائي للاستبانة

المحور	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	معامل الاختلاف C.V %	قيمة T	مستوى المعنوية	درجة الموافقة
A	3.4733	.73253	69.46	0.21	67.389	0.000	موافق
B	3.6817	.67633	73.62	0.18	77.368	0.000	موافق
C	3.6035	.70664	72.07	0.19	72.477	0.000	موافق
D	3.8886	.60002	77.77	0.15	92.110	0.000	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

المطلب الثاني: اختبار استقلالية متغيرات الدراسة

يتناول هذا المطلب اختبار كاي تربيع Khi-deux de Pearson لدراسة العلاقة بين متغيرات الدراسة لمعرفة وجود علاقة بين تلك المتغيرات من عدمها، بحيث لا يمكن معرفة العلاقة بين هاته المتغيرات إلا إذا كان الباحث قد قام بعمل اختبارات اخرى كمستوى المعنوية وغيرها.

أولا: اختبار استقلالية أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (H_o): استقلالية أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة؛
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): وجود علاقة بين أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

جدول رقم 02-18: اختبار استقلالية أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

	قيمة X^2	df	Sig
Khi-deux de Pearson	1313.337[a]	1023	.000
Rapport de vraisemblance	588.712	1023	1.000
Association linéaire par linéaire	76.909	1	.000
N	202		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-18 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 1313.337 تحت مستوى المعنوية البالغ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود علاقة بين أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

ثانيا: اختبار استقلالية قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية (H_0):** استقلالية قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ الدولية عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة؛
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1):** وجود علاقة بين قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ الدولية ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

جدول رقم 02-19: اختبار استقلالية قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ الدولية ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

Sig	df	قيمة X^2	
.000	930	1245.103[a]	**Khi-deux de Pearson**
1.000	930	589.181	**Rapport de vraisemblance**
.000	1	89.030	**Association linéaire par linéaire**
		202	**N**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-19 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 1245.103 تحت مستوى المعنوية البالغ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود علاقة بين قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

ثالثا: اختبار استقلالية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

يمكننا اختبار استقلالية المتغيرين (العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة) وهذا من خلال حساب إحصائية Khi-deux de Pearson وذلك لاختبار الفرضيتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية (H_o):** استقلالية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة؛
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1):** وجود علاقة بين العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

جدول رقم 02-20: اختبار استقلالية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة عن متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

Sig	df	قيمة X^2	
.000	837	976.830[a]	**Khi-deux de Pearson**
1.000	837	525.367	**Rapport de vraisemblance**
.000	1	49.023	**Association linéaire par linéaire**
		202	**N**

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-20 أن:

القيمة الإحصائية لكاي تربيع قدرت بـــ 976.830 تحت مستوى المعنوية البالغ 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة والتي تدل على وجود علاقة بين العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة ومتطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة.

المبحث الثالث: اختبار فروض البحث للدراسة التطبيقية

في هذا المبحث سيتم اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية للدراسة، ومن الهام جدا إجراء بعض الاختبارات الإحصائية قبل استخدام الاختبارات المعلمية في إثبات أو نفي تلك الفرضيات.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة

سنجري اختبار لفرضيات الدراسة الفرعية باستخدام الانحدار المتعدد وسنناقش نتائجها في هذا المطلب.

أولا: اختبار شروط الانحدار المتعدد

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضيات يجب اجراء بعض الاختبارات وذلك من أجل ضمان البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، كما تم توضيحه سابقا وذلك على النحو التالي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف –سمرنوف Kolmogorov-Smirnov)

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختبار كولمجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov K.S) تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة الحالية، لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكن إجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة كولمجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) والذي يمكن توضيحه في الجدول التالي :

جدول رقم 02-21: يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

متغيرات الدراسة	حجم العينة	Parameters Normal (a,b)		Most Extreme Differences			اختبار قيمة Ks	مستوى المعنوية Sig
		المتوسط	الانحراف لمعياري	Absolute	Positive	Negative		
A	202	3.4733	0.73253	.034	.034	-.026	.034	.200
B	202	3.6817	0.67633	.054	.054	-.039	.054	.200
C	202	3.6035	0.70664	.045	.039	-.045	.045	.200
D	202	3.8886	0.60002	.046	.046	-.046	.046	.200

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-21 أن:

- ✓ **الفرضية الصفرية (H_o)**: تتبع البيانات التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة ($\alpha \geq 0.05$)؛
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1)**: لا تتتبع البيانات التوزيع الطبيعي عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0.05$).

يلاحظ أن مستوى قيمة الدلالة أكبر من 0.05 ($Sig \geq 0.05$) وهذا ما يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية H_0، وهنا يجب استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة أسلوب الانحدار المعتمد على طريقة المربعات الصغرى وكذلك تحليل التباين.

2- اختبار التأثير الخطي للمتغيرات (ملائمة وخطية العلاقات)

بعد التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، لذا يجب استخدام أسلوب التباين ANOVA للتحقق من مدى ملائمة خطية العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، أي مسألة وجود علاقة خطية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة تفسرها معادلة الانحدار جيدا، من خلال برنامج SPSS نحصل على النتائج التالية والخاصة بالعلاقات التي تعكس اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة:

جدول رقم 02-22: نتائج تحليل التباين للانحدار للتأكد من صلاحية النموذج لاختبار فرضيات الدراسة

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	ddl	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة (C)	(B)	الانحدار SSR	44.456	1	44.456	159.024	.000[b]
		البواقي SSE	55.911	200	.280		
		الكلي SST	100.368	201			
	(A),(B)	الانحدار SSR	53.837	2	26.919	115.125	.000[a]
		البواقي SSE	46.530	199	.234		
		الكلي SST	100.368	201			
	(A),(B),(D)	الانحدار SSR	56.477	3	18.826	84.927	.000[d]
		البواقي SSE	43.890	198	.222		
		الكلي SST	100.368	201			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-22 أنه:

يمكننا اختبار مدى صلاحية النموذج لاختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، وذلك نظرا لارتفاع قيمة (F) المحسوبة عند جميع القيم عن قيمتها الجدولية عند مستوى دلالة (5%)، كما يدل على ذلك بكون جميع مستويات المعنوية أقل من ($Sig \leq 0.05$) في كل العلاقات، مما يظهر خطية النماذج أي أن خط الانحدار يلائم البيانات،

وبهذا يكون الفرض القائم لتحليل الانحدار والخاص بخطية العلاقة بين المتغيرات قد تحقق، وهذا ما يمكننا من الانتقال إلى اختبار الفروض الأخرى.

ثانيا: نتائج اختبار الفرضيات للفرعية للدراسة (الانحدار المتعدد)

سيتم استخدام الانحدار المتعدد في اختبار الفرضية الفرعية للدراسة (H1-H2) المتعلقة بنموذج لدراسة القائلة:

- **H_1: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)؛**
- **H_2: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى ($\alpha = 0.05$)؛**

1- خطية وملائمة اختبار الانحدار للبيانات

بداية فيما يتعلق بخطية النموذج وملائمة خط الانحدار للبيانات تم اجراء جدول تحليل التباين ANOVA لاختبار الفرضية الخاصة بمعلمة الميل B_1 حيث ظهر أن خط الانحدار يمثل البيانات تمثيلا جيدا والجدول التالي يوضح نتائج هذا التحليل:

جدول رقم 02-23: نتائج تحليل التباين للانحدار للمتعدد لاختبار الفرضيات الفرعية

المتغير التابع	المتغيرات المستقلة	المصدر	مجموع المربعات	ddl	متوسط المربعات	قيمة (F)	مستوى المعنوية
العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة (متغير وسيط)	قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	الانحدار SSR	**23.032**	**1**	**23.032**	**93.378**	**.000**
		البواقي SSE	**49.331**	**200**	**247.**		
		الكلي SST	**72.364**	**201**			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-23 وبعد التأكد من إمكانية تطبيق الاختبارات المعلمية وأسلوب الانحدار المتعدد، سيتم اختبار الفرضيات الفرعية للدراسة، حيث سنقوم بدراسة كل متغير مستقل على حدى مقارنة مع المتغير التابع، ثم في الأخير نقوم بتحليل أي المتغيرات يؤثر فيه أكثر.

2- اختبار العلاقات الارتباطية

الجدول رقم 02-24 يوضح لنا نتائج العلاقات الارتباطية للمتغير التابع (D) (العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة) والمتغيرات المستقلة (A.B):

جدول رقم 02-24: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الأول

المتغير		المتغير A	المتغير B
المتغير التابع D	معامل ارتباط بيرسون	.265	.564
	مستوى المعنوية	.000	.000
	N	202	.202

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-24 أن:

معاملات الارتباط قوي بين المتغير التابع والمتغير المستقل الأول، والذي يبين أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى معنوية $\alpha = 0.05$، وبما أن هناك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (0.00) أقل من (0.05) المعمول بها في الدراسة بين D وA.

3- تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المتعدد التدريجي

من أجل التأكد من علاقة التأثير بين المتغيرات المستقلة (A,B) على المتغير التابع (D): العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة فإننا نستخدم نموذج الانحدار المتعدد التدريجي والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجداول التالية:

جدول رقم 02-25: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

النموذج Model	Beta In	T	Partial Correlation	الدلالة الإحصائية Sig (a)	الفرضية	النتيجة
أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة (A)	-0.60-[b]	-.855-	-.061-	.393	H_1	مرفوضة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

جدول رقم 02-26: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الثانية

معامل الارتباط R	.564[a]	معامل التحديد المعدل Eta		.315	الفرضية	النتيجة
معامل التحديد R^2	.318	الخطأ المعياري		.49665		
قيمة (F)	93.378	مستوى المعنوية		.000[a]		
المتغيرات	B	Erreur standard	Bêta	t	Sig	
(Constante)	2.046	.194	----	10.553	.000	
B	.501	.052	.564	9.663	.000	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من الجداول أعلاه وحسب طريقة STEPWISE كان المتغير (B): قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية الوحيد الداخل إلى النموذج لأن له أكبر معامل انحدار بقيمة ($b = 0.501$) مع المتغير التابع (D) العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة وبالتالي أكبر قيمة لإحصائية ($t = 9.663$)، كما أنه يمكن ملاحظته بأن مستوى الدلالة المعنوية Sig ($\alpha = 0.000$) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يسمح بإدخال هذا المتغير لنموذج الانحدار، كما هو موضح في الجدول (02-25)، و لم يتم إدخال المتغير (A): أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة لنموذج الانحدار، بحيث كانت قيمة ($b = 0.60$) بمستوى دلالة معنوية ($\alpha = 0.393$) وهي أكبر من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما لا يسمح بإدخال المتغير (A) لنموذج الانحدار، كما هو موضح في الجدول (02-25).

كما يتضح من خلال الجدول رقم 02-26 أن:

- **معنوية نموذج الانحدار**: أن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية ($\alpha = 0.05$) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (93.378)، وقيمة مستوى المعنوية Sig ($\alpha = 0.000$) أقل من مستوى المعنوية.
- **معنوية معاملات الانحدار من خلال قيم** (Sig ،T)

من خلال الجدول رقم 02-26 يمكننا بأن نختبر الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (H_o): $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \neq 0$

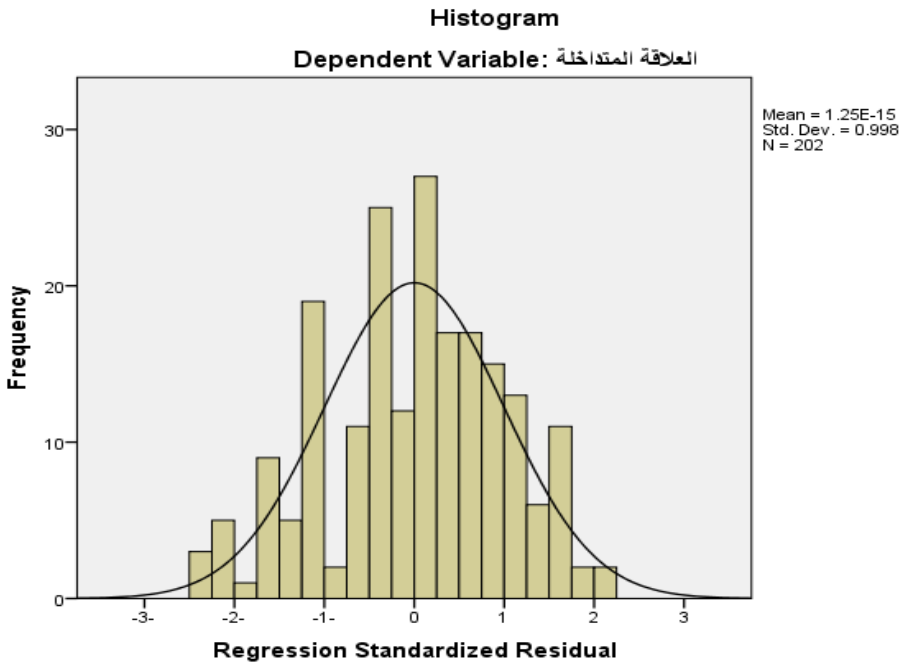
من خلال الجدول رقم 02-26 نلاحظ معنوية معلمة الميل β_1 والتي بلغت 0.501 والتي تشير إلى إيجاد علاقة إيجابية بين المتغيرين إحصائيا (أثر قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة) حيث أنه كلما ارتفع تأثير قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية بوحدة واحدة

يؤدي إلى زيادة في العلاقة المتداخلة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بمقدار 0.501، كما بلغ مستوى المعنوية (Sig (α) = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى معنوية الميل والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من خلال الجدول بأن معنوية معلمة التقاطع (الحد الثابت) β_0 والتي بلغت 2.046 تحت مستوى المعنوية (Sig (α) = 0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ مما يشير إلى معنوية المعلمة إحصائيا والتي تختلف عن الصفر.

كما نلاحظ من الجدول السابق أن تأثير المتغير المستقل (B): أثر قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على المتغير التابع (C): العلاقة المتداخلة بين الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R) والذي كانت بنسبة (56.40%) والذي يعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغ (0.318) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغير المستقل (B) يفسر المتغير التابع بنسبة (31.80%) حسب وجهة نظر عينة الدراسة.

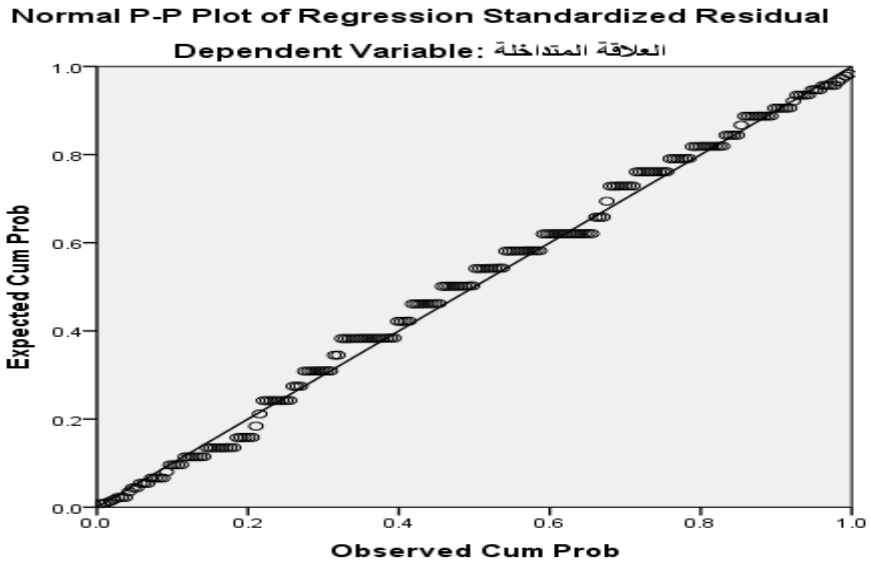
شكل رقم 02-01: طبيعة التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن المدرج التكراري والذي يستخدم للتعرف البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

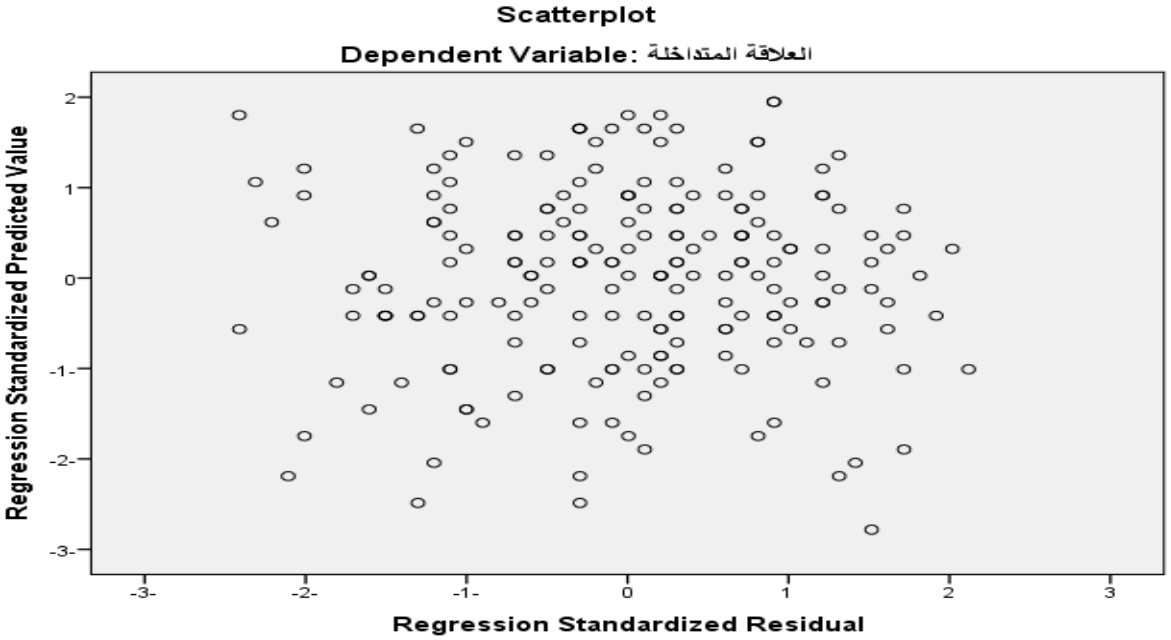
شكل رقم 02-02: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدل على أن اختبار إتباع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02-03: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

4- مناقشة نتائج الفرضيات الفرعية للدراسة

ومن النتائج السابقة تم التوصل وتأكيد ما يلي:

- ✓ لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة، وبالتالي تم رفض الفرضية (H_1)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة، وبالتالي قبول الفرضية (H_2).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات الرئيسية للتأثيرات المباشرة بين متغيرات الدراسة

سيتم استخدام الانحدار المتعدد في اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة (**H_3- H_4- H_5**) المتعلقة بنموذج الدراسة القائلة:

H_3- : يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلةعند مستوى معنوية (α= 0.05)؛

H_4- : يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلةعند مستوى معنوية (0.05 =α)؛

H_5- : يوجد أثر ذو دلالة احصائية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلةعند مستوى معنوية (0.05 =α).

أولا: اختبار التوزيع الطبيعي والعلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة

قبل تطبيق اختبار تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيات يجب إجراء بعض الاختبارات وذلك من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار، كما تم توضيحه سابقا وذلك على النحو التالي:

1- اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولمجروف – سمرنوف Kolmogorov-Smirnov)

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات من أهم الفروض التي يجب التحقق منها، ومن أجل التحقق من فرضية التوزيع الطبيعي تم اللجوء إلى اختبار كولمجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov K.S) تمهيدا لاستخدام أسلوب تحليل الانحدار باعتباره أحد الأساليب الإحصائية المعلمية في اختبار فرضيات الدراسة

الحالية، لأن الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا، ومن خلال برنامج SPSS يمكنإجراء الاختبار المسمى باختبار جودة المطابقة كولمجروف سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) والذي يمكن توضيحه في الجدول التالي:

جدول رقم 02-27: يوضح اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات متغيرات الدراسة

المتغيرات	Shapiro-Wilk			Kolmogorov-Smirnov[a]		
	Sig (α)	df	Statistic	Sig (α)	df	Statistic
أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.021	202	.964	.016	202	.108
متطلبات الافصاح عن القوائم	.017	202	.963	.013	202	.124
العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة	.007	202	.981	.019	202	.069
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية	.024	202	.984	.036	202	.065

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-27 أن:

- ✓ **الفرضية الصفرية (H_0)**: تتبع البيانات التوزيع الطبيعي؛
- ✓ **الفرضية البديلة (H_1)**: لا تتتبع البيانات التوزيع الطبيعي.

يلاحظ أن مستوى قيمة الدلالة أكبر من 0.05 ($\alpha \geq 0.05$) وهذا ما يدل على ان البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، مما يدعونا إلى قبول الفرضية الصفرية H_0، وهنا يجب استخدام الاختبارات المعلمية وخاصة أسلوب الانحدار المعتمد على طريقة المربعات الصغرى وكذلك تحليل التباين.

2- تحليل علاقات الارتباط الإحصائية بين متغيرات الدراسة

جدول رقم 02-28: معاملات الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل الاول

المتغيرات		المتغير A	المتغيرB	المتغيرD
المتغير التابع C	معامل ارتباط بيرسون	.619	.666	.494
	مستوى المعنوية	.000	.000	.000
	N	202	202	202

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم 02-28 أن:

معاملات الارتباط قوي بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة على الترتيب (B,A,D) بقيمة (-0.666 0.494 -0.619)، والذي يبين أن معاملات الارتباط اقل من القيم المتوسطة للارتباط ودالة عند مستوى معنوية 0.05 =α، وتبين عدم وجود مشكلة التداخل الخطي بين متغيرات الدراسة.

ثانيا: تحليل علاقات الأثر باستخدام الانحدار المتعدد التدريجي

من أجل التأكد من علاقة التأثير بين المتغيرات المستقلة للدراسة (A,B,D) على المتغير التابع (C) فإننا نستخدم نموذج الانحدار المتعدد التدريجي والذي نلخص أهم نتائجه وفقا لبرنامج SPSS في الجدول التالي:

جدول رقم 02-29: نتائج تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الفرعية الأولى

النماذج	معامل الارتباط R		0.666; 0.732; 0.750	معامل التحديد Eta		0.440; 0.532; 0.556	الفرضية	النتيجة
	معامل التحديد R^2		0.443; 0.536; 0.563	الخطأ المعياري		0.528; 0.483; 0.470		
	قيمة (F)		159.024; 40.120; 11.910	مستوى المعنوية		0.000; 0.000; 0.001		
	المتغيرات	b	Erreur standard	Bêta	t	Sig (α)		
01	(Constante)	1.043	.206		5.055	.000		
	B	.695	.055	.666	12.610	.000	H_4	مقبولة
02	(Constante)	.585	.202		2.894	.004		
	B	.488	.060	.467	8.124	.000	H_4	مقبولة
	A	.351	.055	.364	6.334	.000	H_3	مقبولة
03	(Constante)	.096	.243		.396	.692		
	B	.366	.068	.350	5.340	.000	H_4	مقبولة
	A	.363	.054	.376	6.702	.000	H_3	مقبولة
	D	.232	.067	.197	3.451	.001	H_5	مقبولة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من نتائج الجدول أعلاه وحسب تطبيق طريقة STEPWISE تم اداخل المتغيرات المستقلة للدراسة (A,B,D) حسب أكبر معامل ارتباط(b) واقل دلالة معنوية (α) كما توضحه النماذج الثلاث بالجدول (02-29)، بحيث جاء المتغير(B): قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية

الداخل في المرتبة الأولى إلى النموذج لأنّ له أكبر معامل انحدار بقيمة (b=0.695) مع المتغير التابع (C) وبالتالي أكبر قيمة لإحصائية (t=12.610) كما يوضحه النموذج (01)، كما أنه يمكن ملاحظة بأن مستوى الدلالة المعنوية (p=0.000) وهو أقل من مستوى المعنوية α=0.05 مما يسمح بإدخال هذا المتغير، كما هو موضح في الجدول (02-29).

كما جاءت كل المتغيرات المستقلة للدراسة (D,A,B) على الترتيب داخلة لنموذج الانحدار المتعدد حسب ما يوضحه النموذج (03)، بقيمة معاملات ارتباط (0.366-0.363-0.232) ذات قيم دلالة احصائية (0.000- 0.000- 0.001) بحيث جاءت جمع معاملات متغيرات الدراسة دالة احصائية عند مستوى معنوية (p=0.050).

كما يتضح من خلال الجدول رقم (02-29) أن:

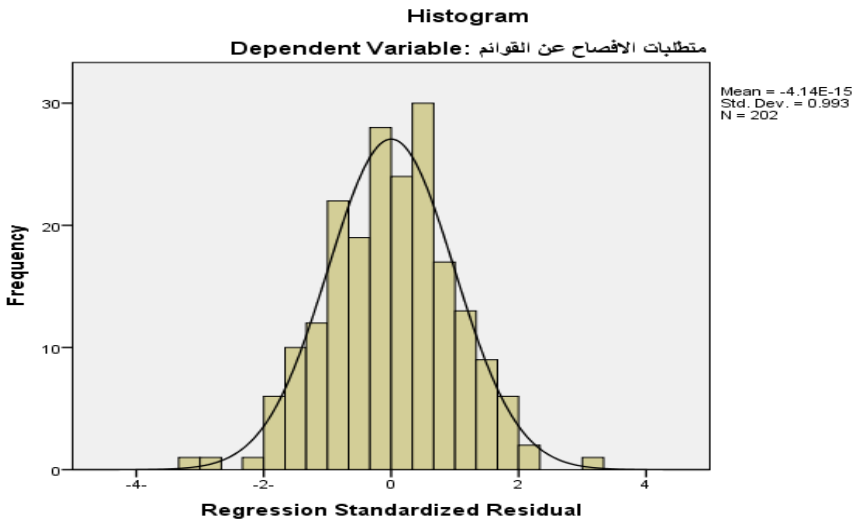
– **معنوية نموذج الانحدار**: أن نموذج الانحدار المقدر عند مستوى معنوية (α= 0.050.) حيث أن قيمة (F) المحسوبة تساوي (11.910)، وقيمة مستوى المعنوية Sig (P-Value = 0.000) أقل من مستوى المعنوية.

ومن خلال الجدول رقم 02-29 يمكننا بأن نختبر الفرضيتين التاليتين:

- ✓ **الفرضية الصفرية** (Ho): $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + e = 0$
- ✓ **الفرضية البديلة** (H_1): $Y \neq \beta_0 + \beta_1 X_1 + e \neq 0$

كما نلاحظ من الجدول السابق أن تأثير المتغيرات المستقلة (B,A,D) على المتغير التابع (C) في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب رأي افراد عينة الدراسة، والتي تم حسابها من خلال معامل التحديد (R) والذي جاءت بنسبة (75.50%) حسب النموذج (03) الذي يجمع المتغيرات المستقلة للدراسة معاً، ويعبر عن جودة توفيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد، كما أن قيمة معامل التحديد المعدل بلغ (0.556) والتي تدل على وجود علاقة خطية بين المتغيرات، كما أن المتغيرات المستقلة (B,A,D) تفسر المتغير التابع (C) بنسبة (56.30%) وذلك من وجهة نظر عينة الدراسة.

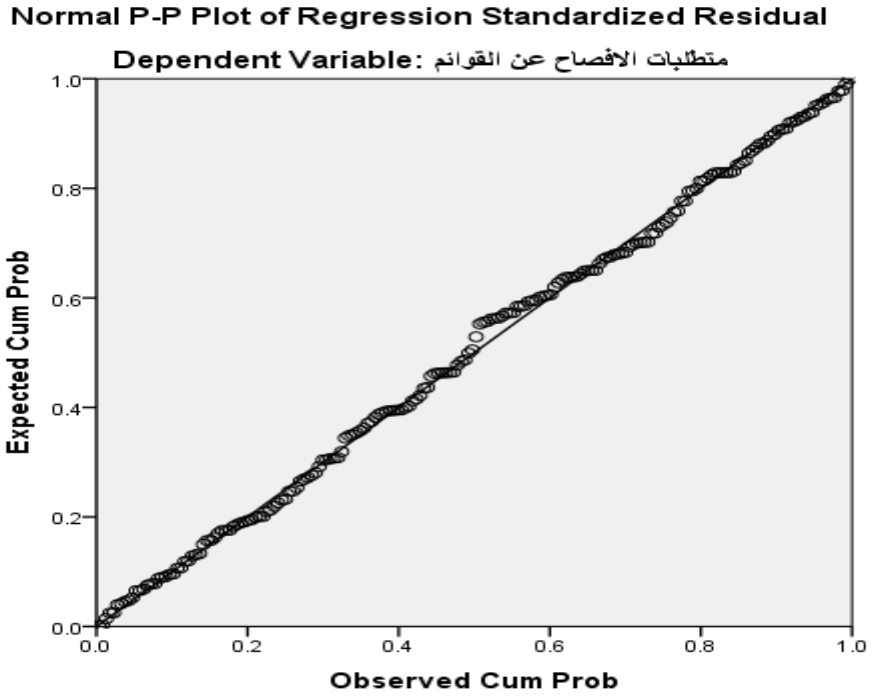
شكل رقم 02-04: طبيعة التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن المدرج التكراري والذي يستخدم للتعرف البيانات تتوزع حسب التوزيع الطبيعي.

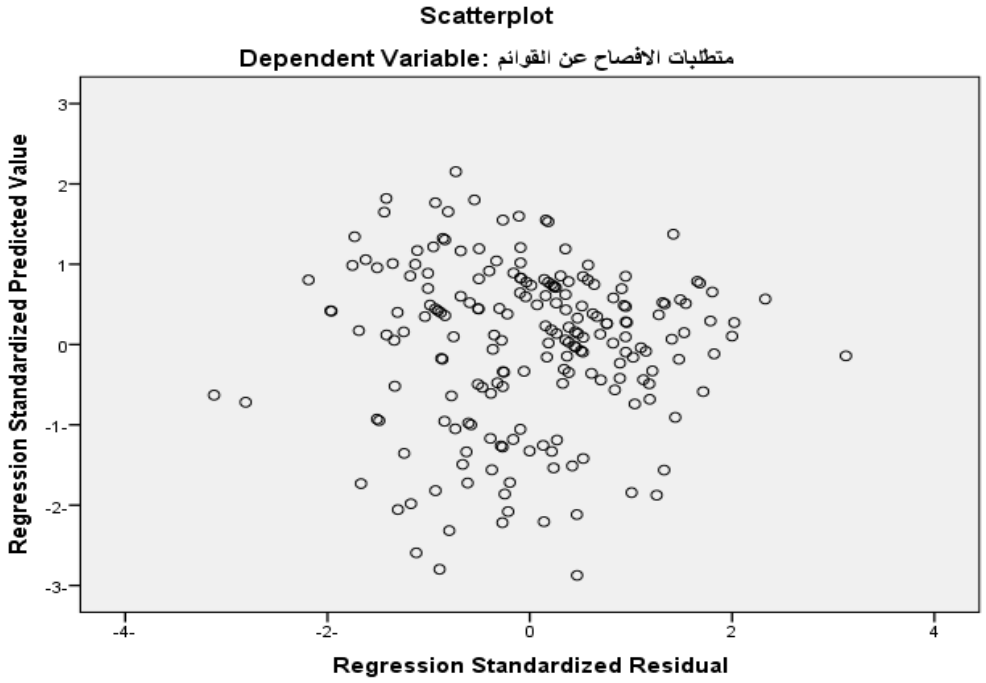
شكل رقم 02-05: طبيعة التوزيع البواقي حسب التوزيع الطبيعي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن الشكل أعلاه يلاحظ بأن جميع النقاط تتجمع حول الخط وبالتالي فان البيانات (البواقي) تتوزع حسب التوزيع الطبيعي، وهذا ما يدل على أن اختبار إتباع التوزيع الطبيعي.

شكل رقم 02-06: توزيع الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

ومن خلال الشكل أعلاه نلاحظ الانتشار للبواقي مع القيم المتوقعة، ومنه يتضح عدم وجود نمط معين للنقاط في الشكل وهذا ما يتسق مع شرط تحقيق الخطية.

ومن النتائج السابقة تم التوصل الى ما يلي:

- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)، ومن تم قبول الفرضية (H_3)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلةعند مستوى معنوية (0.05 =α)، ومن تم قبول الفرضية (H_4)؛
- ✓ يوجد أثر ذو دلالة احصائية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلةعند مستوى معنوية (α= 0.05)، ومن تم قبول الفرضية (H_5).

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات الرئيسية للتأثيرات غير المباشرة بين متغيرات الدراسة

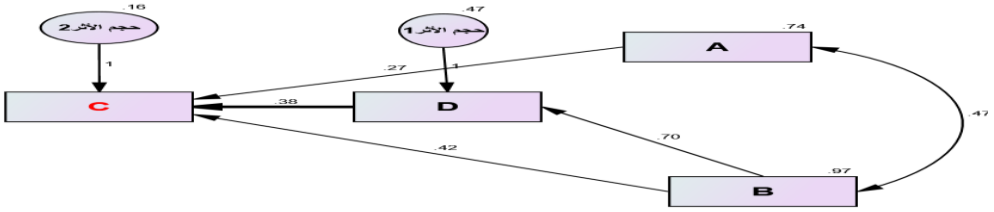
سيتم استخدام اختبار تحليل المسار لاختبار الفرضية الرئيسية للتأثير غير المباشر للمتغير (D): العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة (H_6) المتعلقة بنموذج الدراسة القائلة:

H_6: يتوسط متغير العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة العلاقة بين كل من أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة وقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتغير متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05).

سيتم اختبار الفرضية (H_6) وفرضياتها الفرعية وفق ما يلي:

أولا: التقديرات اللآمعيارية لنموذج الدراسة

شكل رقم 02-07: نموذج تحليل المسار (PA) لمتغيرات الدراسة Path Diagram



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج AMOS

يوضح الشكل رقم 02-07 التقديرات اللآمعيارية للنموذج البنائي للدراسة في وجود العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة كوسيط من خلال تحليل المسار، وتحديد العلاقات الترابطية والتأثيرية بين جميع متغيرات الدراسة.

ثانيا: تحديد قيم مؤشرات تطابق الدراسة Goodness Of Fit Indices

تتعلق مؤشرات المطابقة بالمدى الذي يتطابق فيه النموذج النظري مع البيانات الميدانية أبرزها ما يلي: [1]

1- مؤشرات حسن المطابقة Goodness Of Fit Indices

وتشمل المؤشرات التالية:

- ✓ مربع كاي cmin والذي ينبغي أن يكون أصغر ما يكون (قيمة غير دالة)؛
- ✓ مؤشر حسن المطابقة، Godness Of Fit Index (GFI)؛
- ✓ مؤشر المطابقة المعياري، Normative Fit Index (NFI)؛
- ✓ مؤشر الجذر التربيعي لخطأ الاقتراب Root Mean Square Error Of Approximation Normative Fit Index.

2- مؤشرات التعديل Modification Indices

وتمثل الطريقة والاجراءات التي يسمح بها البرنامج ويلجأ اليها الباحث لتعديل او حذف المؤشرات (الفقرات) التي لا تعطي أحسن مطابقة، ولكي تكون كاي تربيع Chi-Square غير دالة احصائيا، وبناءً على نتائج مخرجات AMOS تم تحديد المؤشرات التالية.

جدول رقم 02-30: قيم مؤشرات تطابق النموذج للدراسة

المؤشرات / نموذج القياس	مربع كاي X^2		df	X^2/df	GFI	NFI	TLI	CFI	RMSEA
	القيمة	الدلالة P							
مدى المطابقة		غير دالة		3 ≥	0.90 ≤	0.90 ≤	0.90 ≤	0.90 ≤	0.05 to 0.08
قيم المؤشرات	337.24	0.000	1	0.078	0.999	1	1.046	1	0.070
النتيجة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة	مقبولة

المصدر:

1- عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، **النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 3، العدد 2، ص: 71.

2- من اعداد الطالب بناء على مخرجات AMOS.

[1]- الهاشمي عبد الناصر عزوز، **استخدام النمذجة بالمعادلة البنائية في العلوم الاجتماعية**، مجلة جامعة الشارقة، المجلد 15، العدد 1، الإمارات العربية المتحدة، 2018، ص: 308.

-تقدير قيم التأثيرات غير المباشرة بين متغيرات الدراسة

بهدف معرفة دلالة الدور الوسيط العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة كشرط لمتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية والتقارير المالية وفق القيمة العادلة وكنتيجة لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، تم استخدام طريقة المعاينة المعادة (Boostrap) بعد اعادة المعاينة لعينة (202) مرة عند مستوى ثقة (95 %) الذي يستخدم للغرض المطلوب،[1] كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم 02-31: التأثيرات المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة

التأثيرات Effects	المتغيرات	B	A	D	نوع الدلالة
التأثير المباشر	D	0.699	0.000	.....	
الدلالة الإحصائية للتأثير	D	***	.....	.....	دال
التأثير المباشر	C	0.418	0.272	0.381	
الدلالة الإحصائية للتأثير	C	***	***	***	دال
التأثير المباشر	C	0.267	.....	.....	
الدلالة الإحصائية للتأثير*	C	0.001	.....	.....	دال
التأثيرات الكلية المباشرة Total Effects	**D**	**0.699**	**0.446**	**.....**	
الدلالة الإحصائية للتأثير	**D**	**0.01**	**.....**	**.....**	**دال**
التأثيرات الكلية غير المباشرة Total Effects	**C**	**0.685**	**0.272**	**0.381**	
الدلالة الإحصائية للتأثير*	**C**	**0.000**	**0.012**	**0.001**	**دال**

* الدلالة الإحصائية للتأثيرات غير المباشرة بطريقة **Bootstrap** عند مستوى ثقة 95 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج AMOS

وحسب ما توضحه الدلالة الإحصائية في الجدول رقم (02-31) للتأثيرات المباشرة للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع دالة إحصائياً بطريقة (Bootstrap) فهي أكبر من قيمة التأثيرات غير المباشرة في وجود متغير (**العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة**) كمتغير وسيط وجميعها دالة إحصائياً وأقل من (0.05)، ومنه يتحدد نوع الوساطة لمتغير (**العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة**) كمتغير وسيط جزئي (Partial Mediation) بين (**قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية**)كمتغير مستقل و(**متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية والتقارير المالية وفق القيمة العادلة**) كمتغير تابع، ومنه تتحقق الفرضية جزئياً القائلة بأن **العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة** متغير وسيط جزئي بين (**قياس القيمة**

[1]- جاسم بشرى سعد، كمال غفران إسماعيل، **اختبار متغيرات الوساطة الإحصائية في أنموذج المعادلات الهيكلية مع تطبيق عملي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، المجلد 23، العدد 98، العراق، 2017، ص: 457.

العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية) و(**متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية والتقارير المالية وفق القيمة العادلة)** بحسب مفهوم الاختبار على الدور الوسيط لمتغير (**العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة)** في نموذج تحليل المسار للدراسة ولا تتحقق الفرضية القائلة بأن (**العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة)** متغير وسيط جزئي بين (**أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة)** و(**متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية والتقارير المالية وفق القيمة العادلة)**.

خلاصة الفصل

استهدفنا من خلال هذا الفصل القيام بالدراسة التطبيقية من أجل التعرف على اتجاهات وأراء أفراد عينة الدراسة بشأن موضوع البحث، ولتحديد مدى اتفاق نتائج التحليل الإحصائي مع نتائج الدراسة النظرية، بالإضافة إلى الاختبار الميداني لفروض البحث، ولتحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى منهج الدراسة التطبيقية من حيث أهدافها ومجتمع وعينة هذه الدراسة وأساليب جمع البيانات وكيفية تصميم قائمة الاستبيان وأساليب التحليل الإحصائي، ثم أستعرضنا في المبحث الثاني نتائج التحليل الإحصائي والتي تضمنت نتائج إرسال واستلام قوائم الاستبيان ونسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة القائمة، وكذلك النتائج النوعية والوصفية لمفردات العينة، ونتائج اختبار معاملي الثبات والصدق للإجابة على أسئلة الاستبيان، بالإضافة إلى دراسة الأهمية النسبية لمتغيرات أبعاد الدراسة التطبيقية، كما تم التطرق في المبحث الثالث إلى اختبار فروض الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كأحد أساليب التحليل الإحصائي للتحقق من مدى صحة أو رفض هذه الفروض.

كما خلصت هذه الدراسة في الأخير إلى مجموعة من النتائج والتي يمكن عرضها فيما يلي:

- ✓ إن نسبة استجابة عينة الدراسة لأسئلة قائمة الاستبيان قد بلغت (80.80%) وهي نسبة جيدة تسمح بإجراء التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية؛
- ✓ إن معاملات ثبات وصدق إجابات مفردات عينة الدراسة على أسئلة قائمة الاستبيان قد اتصفت بأنها معاملات ذات دلالة جيدة لأغراض البحث، وأكدت على وجود ارتباط إيجابي بين أسئلة هذه القائمة مما يؤكد على إمكانية الاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي في تعميم نتائج البحث؛
- ✓ إن ارتفاع مؤشرات الأهمية النسبية لمعظم متغيرات (أبعاد أو محاور) الدراسة التطبيقية مما يدعم الإطار النظري في القياس والإفصاح المحاسبي؛
- ✓ إن اصدار قوانين وتشريعات بما تتلاءم والواقع الجزائري وخصوصا الجبائية منها، تساهم بنسبة كبيرة حسب إجابة افراد عينة الدراسة في المحافظة على تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي؛
- ✓ إن غياب معايير التقييم في الجزائر حال دون التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي؛
- ✓ إن ارتفاع مؤشرات قياس الإفصاح عن الأساليب المعتمدة يعزز الاعتماد على التكلفة التاريخية كأسلوب قياس موحد، مما يؤدي إلى انتاج معلومات وبيانات مالية غير ملائمة في صناعة القرارات الرشيدة.

الخاتمة العامة

تعتبر المحاسبة حسب رأي كثير من أقطاب المهنة بأنها لغة الأعمال حول العالم، حيث يتمكن مستخدمو نواتج هذا النظام (التقارير المالية) من قراءة المعلومات التي تحتويها تلك التقارير وفهمها، والتي تمكنهم من تقييم الأداء التشغيلي والمالي للشركات في جميع دول العالم، إلا أن التطبيق العملي في إعداد القوائم المالية قد يوجد حوله العديد من المشاكل المحاسبية ذات الصلة والتي تعنى بتحقيق التوازن في توفير الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تنعكس في نتائجها على القوائم المالية للمنشأة، ولهذا لجأ المهتمون بالسياسات المحاسبية إلى تحديد الصفات (الخصائص) النوعية للمعلومات المحاسبية، والتي بسبب عدم إمكانية اخضاعها للتقدير الكمي والرقمي لتصبح عرضه للانتقاد، كونها قد تعني مزيدا من التحيز واختلاف الجوهر عن الشكل، وبالتالي تقليل درجة مصداقيتها واعتماديتها، وخاصة في ضوء الانتقادات التي توجه للقوائم المالية.

لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي سواء من الأكاديميين أو المهنيين أو المؤسسات المالية، بضرورة توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة مبررين ذلك بقدرتها على توفير معلومات أكثر ملائمة لاحتياجات المستخدمين، وأن معلوماتها تتميز بالتعبير الصادق عن الحقائق الاقتصادية للعمليات المالية، كما أن التقارير المالية التي تبنى على أساسها هي الأفضل من حيث قابليتها للمقارنة، وقد واكب ذلك توسع المنظمات المهنية على مستوى دول العالم في إصدار العديد من المعايير المحاسبية التي تدعم التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة، الأمر الذي دفع بعض الباحثين إلى القول بأنه من الصعب أن تجد معيار محاسبي هام صدر خلال الثلاث عقود الأخيرة لا يحمل ضمن طياته الإشارة إلى القياس والإفصاح المحاسبي المعتمد على القيمة العادلة.

وبناءا على ما سبق فقد عالج الطالب من خلال دراسته هاته إشكالية تأثير محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

1- اختبار فرضيات الدراسة

وانطلاقا من محتوى الدراسة التي وضحها الجانب النظري والتطبيقي والذي يتجلى فيها بتناول الدراسة استقراء تحليليا في مجال تأثير محاسبية القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي، والتي أختبر فيها الدراسة من خلال ستة فرضيات والتي من خلالها يمكن الوقوف عليها:

ينص الفرض الأول منها على أنه: **يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، وقد تم رفض صحة هذا الفرض من خلال الدراسة النظرية والتي تضمنتها هاته الدراسة في فصلها الأول، كما أيد ذلك نتائج التحليل الإحصائي والتي قمنا بها على مدخلات الدراسة التطبيقية.

أما الفرض الثاني والذي ينص: **يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، فلقد تم إثبات صحة هذه الفرضية من خلال كل من الدراسة النظرية وتفسير مخرجات التحليل الإحصائي التي قمنا بها على مدخلات الدراسة التطبيقية للموضوع حيث تبين وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق باختبار هذا الفرض، نظرا لما تمثله القيمة العادلة من أهمية في القياس المحاسبي بالإضافة إلى كونها تعبر عن الواقع الاقتصادي الحالي للكيان، مما يؤدي في الأخير إلى زيادة في جودة المعلومة المعروضة.

أما فيما يخص الفرض الثالث والمتمثل في: **يوجد أثر ذو دلالة احصائية لأسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية، حيث نلاحظ من خلال هذا الفرض بأن القوائم والتقارير المالية المستندة عند عرضها على تطبيق القيمة العادلة تراعي متطلبات التغيرات الحاصلة في القوة الشرائية للنقد.

أما فيما يخص الفرض الرابع والمتمثل في: **يوجد أثر ذو دلالة احصائية لقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، وذلك دون وجود أية فروق معنوية بين استجابات كافة تلك المفردات سواء تعلق الأمر بمداخل القياس المحاسبي أو تأثير السوق المالي.

أما فيما يخص الفرض الخامس والمتمثل في: **يوجد أثر ذو دلالة احصائية العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقاً لمبدأ القيمة العادلة على متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة التطبيقية صحته، حيث تبين اتفاق آراء أفراد عينة الدراسة حول مضمون هذا الفرض، بحيث أنه كلما تمتعت المعلومات المحاسبية بالخصائص النوعية، ساهم ذلك في زيادة تحسين الإفصاح.

أما فيما يخص الفرض السادس والمتمثل في: **توسط متغير العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفقا لمبدأ القيمة العادلة العلاقة بين كل من أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة وقياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية ومتغير متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة عند مستوى معنوية (α= 0.05)**، فقد أثبتت نتائج التحليل الإحصائي

لبيانات الدراسة التطبيقية رفض هذا الفرض، كون قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية له تأثير أكبر من أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة.

2- نتائج الدراسة

ولقد توصلنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع إلى استنتاج مجموعة من النتائج نحاول أن نستعرضها في النقاط التالية:

- ✓ إن استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية متمثلة في توفير خاصيتي الموثوقية والملائمة للبيانات التي تظهرها القوائم والتقارير المالية؛
- ✓ إن إهمال أثر تغيرات الأسعار على المعلومات المحاسبية عند إعداد البيانات المالية على أساس التكلفة التاريخية يؤثر سلباً على ملائمة وموثوقية وقابلية المعلومات المالية للفهم والمقارنة، فالمعلومات المالية التي تهمل أثر التغيرات تضلل المستخدم ولا تساعد في تحديد الوضع المالي الحقيقي للمنشأة وبالتالي تنخفض درجة الدقة في هذه المعلومات المضللة مما يجعلها غير مفيدة للمستخدم، وخاصة التنبؤ بمستقبل المنشأة المالي؛
- ✓ إن القياس السليم وفق نموذج القيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم والتقارير المالية يحد من الآثار السلبية للمعلومات والبيانات المالية المعدة وفقاً لنموذج التكلفة التاريخية؛
- ✓ إن التطبيق الجيد لمتطلبات القياس المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية يتطلب الاجتهاد أكثر من طرف الشخص القائم بالعملية نظرا لتعدد بدائل القياس، مما يفرض إشراك أطراف أخرى في العملية المحاسبية إلى جانب المحاسبين مثل الخبراء الاستشاريين الاقتصاديين وذلك في إطار فريق عمل متكامل؛
- ✓ إن الالتزام بمتطلبات القياس والإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية من شأنه تعزيز جودة وواقعية المعلومات وقابليتها للتحقق، وبالتالي بعث ثقة المستثمرين فيها؛
- ✓ أظهرت الدراسة أهمية عامل الزمن حيث أنها أظهرت بأن التكلفة التاريخية تمثل القيمة العادلة في لحظة حدوثها، وبالتالي تعد ملائمة لاتخاذ القرار وقتها، ولكن كلما مضى الوقت اختلفت التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة خصوصا في ظل تغير القوة الشرائية للنقود؛
- ✓ اتضح للباحث من خلال إجراء المقابلات عند توزيع استمارات الاستقصاء أن هناك اقتناع لدى فئة الأكاديميين والمدققين بأن استخدام محاسبة القيمة العادلة في ظل الظروف المثالية سوف يكشف عيوب وتلاعب أغلب إدارات الشركات؛
- ✓ السوق المالية الكفؤة هي السوق التي تعكس أسعار الأسهم المتداولة فيها كافة المعلومات المالية المتاحة عموما للمتعاملين في تلك السوق بما في ذلك المعلومات الواردة في التقارير المالية لشركات المساهمة المدرجة فيها؛

- ✓ يسمح الإفصاح المحاسبي بتخفيض درجة عدم التأكد وبالتالي زيادة إقبال المدخرين مما يساهم في زيادة حجم التعامل ومن ثم كبر حجم سوق الأوراق المالية؛
- ✓ تمثل الخصائص النوعية للمعلومات جزءا مهم في الإطار الفكري للمحاسبة، كما تعتبر بمثابة الرابط بين أهداف القياس والإفصاح.

3- التوصيات والاقتراحات

بعد عرض النتائج المتوصل إليها من خلال دراستنا لهذا الموضوع نقوم الآن بصياغة جملة من التوصيات والاقتراحات:

- ✓ تضييق نطاق بدائل القياس المحاسبي لتقليل فرص الإدارة في التلاعب بالقوائم المالية والإضرار بمصالح مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- ✓ توصي هذه الدراسة بعدم اعتماد مستخدمي المعلومات المحاسبية على تقديرات الإدارة في القياس المحاسبي للقيمة العادلة في ظل غياب سوق مالي نشط، لأنها لا تؤدي إلى ملاءمة وموثوقية المعلومات المحاسبية، وعلى المراجعين الخارجيين التأكد من توافق قياس وافصاح القيمة العادلة مع معايير المحاسبة الدولية؛
- ✓ كما توصي بضرورة تعزيز مفاهيم تطبيق محاسبة القيمة العادلة ومتابعة كل ما يطرأ بشأنها من مستجدات وتطورات في معايير الإبلاغ المالي؛
- ✓ توفير مبادئ إرشادية محددة وواضحة لقياس القيمة العادلة، وذلك للتقليل من اللجوء إلى الحكم والتقدير الشخصي من قبل القائمين على إعداد التقارير المالية، نظراً لأهمية البنود المثبتة في القوائم المالية بالقيمة العادلة ودورها في التأثير على الموقف المالي للمؤسسات ونتيجة أعمالها وقيمتها السوقية؛
- ✓ تعزيز ثقافة الإفصاح الشفاف والابتعاد عن إغفال المعلومات والتظليل؛
- ✓ العمل على تفعيل دور محافظي الحسابات بإتباع معايير التدقيق الدولية مما يؤدي لزيادة الملائمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية؛
- ✓ حتى لا تستغل الإدارة" محاسبة القيمة العادلة " لتجميل الأرباح، وجب تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول – الأصول العقارية والزراعية مثلا- من قبل جهات فنية مختصة، وأن تخضع هذه الجهات للإشراف والرقابة الحكومية؛
- ✓ تفعيل دور البورصة في الدول النامية وتنشيط عمليات التداول فيها، لاستقطاب أكبر عدد ممكن من الشركات وجعلها مرجعا يمكن الاستناد عليه في الحصول على القيم العادلة؛
- ✓ تفتقر البيئة الجزائرية لمكاتب خبرة متخصصة في التقييم وعليه يوصى الباحث بتفعيل هذه المهنة.

4- آفاق الدراسة

بعد عرضنا لموضوع البحث والنتائج واقتراحنا للتوصيات التي نراها مفيدة، طرأت لنا نقاط أخرى ما زالت مجهولة ويمكن أن تكون موضوعات بحوث أخرى وإشكاليات تنتظر المعالجة وهي:

- ✓ مساهمة محاسبة القيمة العادلة في تكريس الفساد المالي- الأزمة المالية العالمية الأخيرة أنموذجا-؛
- ✓ تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس على قيمة المؤسسات؛
- ✓ الإفصاح الإلكتروني في الجزائر بين الواقع والتحديات؛
- ✓ واقع الإفصاح المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسبل تفعيله؛
- ✓ دور مهنة التقييم في مواجهة تعدد بدائل القياس المحاسبي —دراسة حالة الجزائر-؛
- ✓ واقع تطبيق القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الإسلامية؛
- ✓ مساهمة معيار التدقيق الجزائري 545 في الرفع من الكفاءة المهنية لمحافظي الحسابات.

قائمة المراجع

قـائمـة المـراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- الكتب

[1] أبو الفضل جمال الدين بن منظور، **لسان العرب**، دار هادر، بيروت، لبنان، 2000؛

[2] أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008؛

[3] أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة (من منظور دولي)**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر،2005؛

[4] أمين السيد احمد لطفي، **نظرية المحاسبة–القياس والإفصاح والتقرير المالي–**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007؛

[5] حسين القاضي، مأمون حمدان، **نظرية المحاسبة**، الدار العلمية ودار الثقافة للنشر، الأردن، 2007؛

[6] رزق الله عايدة نخلة، **دليل الباحثين في التحليل الإحصائي – الاختيار والتفسير**، البيان للطباعة، القاهرة، 2002؛

[7] رضوان حلوة حنان، **بدائل القياس المحاسبي المعاصر**، ط01، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003؛

[8] ريتشارد شرويدر وآخرون، **نظرية المحاسبة**، ترجمة: خالد علي أحمد كاجيجي، إبراهيم ولد محمد فال، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006؛

[9] سوسن شاكر مجيد، **أسس بناء الاختبارات والمقاييس النفسية والتربوية**، ط 01، مركز ديبونو لتعليم التفكير، عمان، الاردن، 2013؛

[10] السيد محمد أبو هشام حسن، **الخصائص السيكومترية لأدوات القياس في البحوث النفسية والتربوية**، محاضرات منشورة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية، 2006؛

[11] سيكاران أوما، **طرق البحث في الإدارة – مدخل لبناء المهارات البحثية**، ترجمة إسماعيل على بسيوني، ط 02، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009؛

[12] طارق عبد العال حماد، **التقارير المالية – أسس الإعداد والعرض والتحليل–**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000؛

[13] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الابتكارية دوافعها أساليبها أثارها**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011؛

[14] طارق عبد العال حماد، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2003؛

[15] طلال محمد الجحاوي وآخرون، **أساسيات المعرفة المحاسبية**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن،2013؛

[16] عاشور سمير كامل، سالم سامية أبو الفتوح، **العرض والتحليل الإحصائي باستخدام SPSS Win– الإحصاء التطبيقي المتقدم**، دار الجامعة للنشر، الجزء الثاني، الإسكندرية، مصر، 2005؛

[17] عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990؛

[18] عبد الفتاح عز حسن، **مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS**، دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع، السعودية، 2008؛

[19] العتوم شفيق، "**طرق الإحصاء: تطبيقات اقتصادية وإدارية باستخدام SPSS**"، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006؛

[20] مجلس معايير المحاسبة الدولية، **معايير المحاسبة الدولية**، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2001؛

[21] محمد أبو نصار، جمعة حميدات، **معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية – الجوانب النظرية والعلمية–**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014؛

[22] محمد حمدي عوض، عماد عبد الغفار، سارة قرين، **المحاسبة عن القيمة العادلة**، جامعة القاهرة، مصر، 2021؛

[23] محمد سمير الصبان، دراسات في الأصول المالية: **أصول القياس وأساليب الاتصال المحاسبي**، الدار الجامعية، لبنان، 1996؛

[24] محمد مطر، موسى السيوطي، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، ط 02، دار وائل للنشر، الأردن، 2008؛

[25] مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، **تحليل القوائم المالية – مدخل نظري وتطبيقي–**، ط 03، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011؛

[26] نواف فخر، عقبة الرضا، تيسير المصري، **المشكلات المحاسبية المعاصرة**، منشورات جامعة دمشق، سوريا، 2011؛

[27] وليد ناجي الحيالي، **نظرية المحاسبة**، منشورات الأكاديمية العربية، الدنمارك، 2007.

2- الرسائل العلمية

[1] إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، **أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية (دراسة تطبيقية وميدانية على عينة من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية)**، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2016؛

[2] أحمد الصالح سباع، **تأثير البيئة المحاسبية الجزائرية على بدائل القياس المحاسبي في ظل سياسات المحافظة على رأس المال–دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، 2020-2021؛

[3] إسماعيل سبتي، **أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة–دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول–** أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2015-2016؛

[4] آسيا لعروسي، **تأثير القياس المحاسبي على الافصاح في القوائم المالية في حالة التضخم**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2013-2014؛

[5] باهية زعيم، **واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية– دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة،

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2018؛

[6] تامر بسام جابر الآغا، **أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية –دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين–**، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013؛

[7] تيجاني بالرقي، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة سطيف، الجزائر، 2006؛

[8] حنان قسوم، **أثر الإفصاح المحاسبي على جودة القوائم المالية في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف 1، الجزائر، 2016؛

[9] خالد جفال، **تأثير اتجاهات وظيفة الإعلام المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على قواعد وأساليب القياس المحاسبي للبيانات المالية– دراسة مقارنة بين SCF وIFRS–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016؛

[10] دليلة دادة، **أثر الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية على اتخاذ قرارات منح الائتمان في البنوك العاملة بالجزائر– دراسة عينة من البنوك العاملة في الجزائر–**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2019؛

[11] رقية وادي، **دور النظام المحاسبي المالي في معالجة القياس والافصاح المحاسبي في حالة التضخم–دراسة حالة–** أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، مقدمة بجامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، الجزائر، 2018-2019؛

[12] السعدي عياد، **تقييم جودة الإبلاغ المالي للقوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التقييم بالقيمة العادلة– دراسة على عينة من المحاسبين ومحافظي الحسابات–**، أطروحة دكتوراه علوم غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2019؛

[13] سي محمد لخضر، **أسس وقواعد التقييم المحاسبي–دراسة تحليلية نقدية–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بجامعة باتنة 1، الجزائر، 2016-2017؛

[14] سيدي محمد ولد عباد، **أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفعالية البنوك الإسلامية في موريتانيا**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2018؛

[15] عبد الرحمان محمود صالح علي، **نموذج محاسبي لقياس أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة على ثقة مستخدمي معلومات التقارير المالية في إطار معايير التقارير المالية الدولية –دراسة تطبيقية–**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة عين شمس، مصر، 2019؛

[16] عبد المنعم عطا العلول، **دور أثر الإفصاح المحاسبي في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات المساهمة العامة في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2004؛

[17] عبلة قوادري، **أثر بدائل القياس المحاسبي على المحتوى الإعلامي للمعلومات المحاسبية في ظل تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية– دراسة مقارنة بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة من وجهة نظر مهنيي المحاسبة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، 2018؛

[18] فاطمة الزهراء بومعراف، **أثر تطبيق القياس بالقيمة العادلة على اتخاذ القرارات المالية في المؤسسة الاقتصادية– دراسة حالة شركة الاسمنت عين الكبيرة بسطيف–**، أطروحة دكتوراه الطور الثالث غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2019؛

[19] فتيحة صافو، **أبعاد القياس والإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل التوجه نحو معايير الابلاغ المالي الدولية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، 2016؛

[20] فكير سامية، **المعايير الدولية للتقارير المالية ودورها في تنشيط سوق الأوراق المالية– دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2014؛

[21] محمد السعيد سعداني، **الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية– دراسة ميدانية–**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر، 2018؛

[22] منال علي العبد الله، **التحول في القياس المحاسبي في ظل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الجارية**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة حلب، سوريا، 2010؛

[23] نسيم يوسف حنا، **مشاكل القياس والإفصاح عن حقوق الملكية ومعالجتها في شركات مساهمة مختارة من محافظة نينوى**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بجامعة الموصل، العراق، 2006؛

[24] يامن خليل الزعبي، **القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان–دراسة ميدانية–**، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية الاقتصاد والإدارة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005؛

3- المراسيم والتقارير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، **القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**، العدد 19، 25 مارس 2009؛

4- المنشورات في المجلات العلمية

[1] أحمد حلمي رضوان، **دور آليات الحوكمة في تحسين ملائمة هيكل القياس الهرمي للقيمة العادلة بالتطبيق على البنوك السعودية**، مجلة الإدارة العامة، المجلد 53، العدد 3، 2012، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية؛

[2] بسبع عبد القادر، بن عيسى بن علية، **دور الإفصاح في ظل المعايير الدولية للتقارير المالية وأثره على زيادة كفاءة الأسواق المالية**، مجلة البحوث والدراسات التجارية، المجلد 1، العدد 1، 2017، جامعة زيان عاشور، الجلفة، الجزائر؛

[3] بودور شويرب، **التوجه المحاسبي الدولي نحو منهج القيمة العادلة**، مجلة دراسات اقتصادية العدد 27، 2017، مركز البصيرة للبحوث والاستشارات والخدمات التعليمية- الجزائر العاصمة- الجزائر؛

[4] تيجاني بالرقي، **موقف المنهج المعياري والإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 5، 2005، جامعة سطيف، الجزائر؛

[5] ثائر عمران موسى، علي فالح خلف، **أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وانعكاساتها على مهنة المحاسبة–دراسة تطبيقية في سوق العراق للأوراق المالية–**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 2، 2017، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة المثنى، العراق؛

[6] جاسم بشرى سعد، كمال غفران إسماعيل، **اختبار متغيرات الوساطة الإحصائية في أنموذج المعادلات الهيكلية مع تطبيق عملي**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد 98، 2017، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق؛

[7] حسين على خشارمة، **مستوى الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والشركات المالية المشابهة المندمجة في الأردن "معيار المحاسبة الدولي رقم 30–دراسة ميدانية–"**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث–ب، المجلد 17، العدد 1، 2003، نابلس، فلسطين؛

[8] حكيمة مناعي، **أثر جودة الإفصاح المحاسبي على تخفيض تكلفة رأس المال**، المجلة الجزائرية للمالية العامة، العدد 8، 2018، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر؛

[9] سليمة نشنش، **الإفصاح المحاسبي ودوره في تنشيط سوق الأوراق المالية مع الإشارة إلى حالة الجزائر**، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 10، العدد 20، 2015، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر؛

[10] طارق عبد العال حماد، **مشكلات تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في البيئة المصرية– بالتطبيق على البنوك–**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، 2002، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر؛

[11] عبد القادر بكيحل، عبد القادر عيادي، **أثر جودة المعلومات المحاسبية على كفاءة سوق الأوراق المالية**، مجلة دفاتر البحوث العلمية، المجلد 1، العدد 3، 2013، المركز الجامعي –عبد الله مرسلي– تيبازة، الجزائر؛

[12]عبد الله صحراوي، عبد الحكيم بوصلب، **النمذجة البنائية (SEM) ومعالجة صدق المقاييس في البحوث النفسية والتربوية– نموذج البناء العاملي لعلاقات كفاءات التسيير الإداري بالمؤسسة التعليمية**، مجلة العلوم النفسية والتربوية، المجلد 4، العدد 2، 2016، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر؛

[13]علي محمد علي الصياد، **أثر تطبيق معايير القيمة العادلة على جودة التقرير المالي وعلى أسعار الأسهم في البورصة المصرية**، المجلة العلمية التجارة والتمويل، المجلد 2، العدد 4، 2013، كلية التجارة، جامعة طنطا، مصر؛

[14] كروش نور الدين، وآخرون، **الإفصاح المحاسبي كآلية للرفع من كفاءة سوق الأوراق المالية**، مجلة المنارة للدراسات القانونية والإدارية، العدد 26، 2019، مركز المنارة للدراسات والأبحاث بالرباط، المغرب؛

[15] لطيف زيود وآخرون، **دور الإفصاح المحاسبي في سوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار**، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 29، العدد 1، 2007، سوريا؛

[16] محفوظ جبار، **استجابة الأسواق المالية للمعلومات المحاسبية: دراسة حالة بورصة الجزائر خلال الفترة 1999-2004**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 37، 2012، جامعة قسنطينة1، الجزائر؛

[17] مختار عيواج، **الإفصاح المالي وأثره على كفاءة بورصة الأوراق المالية مع الإشارة إلى سوق الأسهم السعودية**، مجلة معارف، المجلد 12، العدد 22، 2017، جامعة البويرة، الجزائر؛

[18] مروان درويش، **اختبار كفاءة سوق فلسطين للأوراق المالية على المستوى الضعيف**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، المجلد 2، العدد 23، فلسطين، 2011؛

[19] الهاشمي عبد الناصر عزوز، **استخدام النمذجة بالمعادلة البنائية في العلوم الاجتماعية**، مجلة جامعة الشارقة، المجلد 15، العدد 1، 2018، الإمارات العربية المتحدة.

5- المنشورات في الملتقيات العلمية

[1] نعيم دهمش، عفاف إسحاق أبو زر، **اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة**، المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، 22-23 أيلول 2004، عمان، الأردن؛

[2] هوام جمعة، **مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، يومي 21-22 نوفمبر 2007.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1- The books

[1] Financial Accounting Standards Board (FASB), **Accounting Standards N° 157, Fair Value Measurements** 2006;

[2] Harry I Wolk, Michael G Tearney, **Accounting Theory**, 2nd Edition, WadsWort, Inc, U.S.A, 1989;

[3] International Accounting Standards Board (IASB), **International Financial Reporting Standard N° 13, Fair Value Measurements** 2011;

[4] Ross. m .Skinner , j.Alex Milburn, **Adaptation française Nadi chlala Jacques Fortin, Normes comptables**, Éditions du Renouveau Pédagogique Inc, Canada 2003;

[5] TIM Krumwide, **Why historical cost accounting makes Sense**, strategic finance, Bryant University in Smithfield, August 2008.

2- Scientific Theses

[1] BANU SULTANOĞLU, **UFRS'NİN BORSA İSTANBUL'DAKİ ŞİRKETLERİN FİNANSAL TABLOLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: FİNANSAL BİLGİNİN İHTİYACA UYGUNLUĞU VE FİNANSAL TABLOLAR ANALİZİ**, DOKTORA TEZİ, BAŞKENT ÜNİVERSİTESİ, ANKARA– 2014;

[2] TATIANE DE OLIVEIRA MARQUES, **INFORMAÇÕES A VALOR JUSTO: O ATENDIMENTO ÀS CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS DAS ESTRUTURAS CONCEITUAIS DA CONTABILIDADE NA PERSPECTIVA DOS RESULTADOS DE ESTUDOS EMPÍRICOS**, Tese Douctorado em Ciências Contábeis, BRASÍLIA 2017.

3- Publications In Scientific Journals

[1] Ashford C. Chea, **Fair Value Accounting: It's Impacts on Financial Reporting and How It Can Be Enhanced to Provide More Clarity and Reliability of Information for Users of Financial Statements**, International Journal of Business and Social Science Vol. 2 No. 20, Centre for Promoting Ideas, USA, 2011;

[2] C.O. Mgbame, **Accounting Information and Stock Volatility in the Nigerian Capital Market- A Garch Analysis Approach,** International Review of Management and Business -Research, -vol. 2 -issue.1, march 2013;

[3] Celine Michailesco, **The Determinants of The Quality of Accounting Information Disclosed by French Listed companies**, (Paris: University of Paris-Dauphine, paper unpublished, 2010);

[4] David J. Emerson, Khondkar E. Karim, Robert W. Rutledge, **Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades**, Journal of Business & Economics Research, Volume 8, Number 4, April, 2010;

[5] Edward Lee and Others, **Does IFRS Convergence Affect Financial Reporting Quality in China**, (London: University of Manchester, ACCA, paper published, 2013);

[6] Elisabeth Combes-Thuelin, Lionel Escaffre, **Financial Reporting Practices in the European Banking Sector: Financial Instruments and Fair value**, 27th Annual Congress of the European Accounting Association, Apr 2004, Prague, Czech Republic;

[7] Fawzi A. Al Sawalqa, **Fair Value Accounting: A Controversial but Promising System**, Journal of Accounting and Finance Research, Vol. 5, No. 1; 2016;

[8] Iman Zare and Others, **Qualitative Characteristic of Accounting Information in Reported Values of Goodwill and Intangible Assets – Case Study of Stock Exchange of Iran,** Middle-East Journal of Scientific Research 11 (1), 2012;

[9] Laux Christian, Leuz Christian, **The Crisis of Fair Value Accounting-Making Sense of the Recent Debate Accounting**, The University of Chicago, Booth School of Business, Journal of Organization and Society, Vol. 34, 2009;

[10] Maria Carmen Huian, **Impact of Current Financial Crisis on disclosures on instruments**, Cuza University, Romania, SCIENTIFIC ANNALS OF THE "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY OF IASI Special Issue Economic Sciences 2010;

[11] Mohsen tavakol, Reg dennik, **Making sense of cronbach's alpha**, international journal of medical education, VOL 07, N° 06, 2011;

[12] Muller, Karl A, III, Edward J. Riedl, and Thorsten Sellhorn, **Consequences of Voluntary and Mandatory Fair Value Accounting: Evidence Surrounding IFRS Adoption in the EU Real**

Estate Industry, Harvard Business School Working Paper, No. 09-033, September 2008;

[13] SAIDANI Mohamed Said, **La juste valeur : une nouvelle technique d'évaluation**, Revue El Wahat pour les Recherches et les Etudes Vol.9 n°1, Faculté sciences économiques, commerciales et sciences de gestion, Université Ghardaïa, algerie, 2016;

[14] Tarawneh. K & Aldahiyat. M, **The quality of accounting disclosure system in Jordan: A comparison with advanced disclosure systems**, Mu'tah Lil-Buhuth wad-Dirasat, Humanities and social sciences series, Vol.26, No.4, 2011;

[15] Thomas J. Carroll, Thomas J. Linsmeier, Kathy R. Petroni, **The Reliability of Fair Value versus Historical Cost Information: Evidence from Closed-End Mutual Funds,** Journal of Accounting, Auditing and Finance, Volume: 18 issue: 1, 2003.

4- Cites

[1] http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13.

الملاحـق

الملحق رقم I: قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	جامعة الانتماء
01	هشام لبزة	أستاذ	جامعة الوادي
02	عباس فرحات	أستاذ	جامعة المسيلة
03	مرزوقي مرزوقي	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي
04	لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر –أ–	جامعة الوادي

ملحق رقم II: استمارة الاستبيان باللغة العربية

جامعـــة الشهيـــد حمـــه لخضـــر بـــالـــوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

تحية طيبة وبعد،

يسّر الطالب بأن يضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على أراءكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك استكمالا للدراسة العلمية للحصول على درجة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص تدقيق ومراقبة التسيير من كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي، تحت عنوان:

أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإفصاح المحاسبي في ظل مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)

دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر

سيدي المحترم أرجو منكم الاجابة على محاور الاستبيان بوضع علامة **(X)** في الخانة المناسبة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقفة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

ملاحظات :

1-مداخل القياس وفق مفهوم القيمة العادلة:

- ✓ مدخل السوق؛
- ✓ مدخل الدخل؛
- ✓ مدخل التكلفة.

2-تتضمن الاستبانة جزئين.

الجزء الأول :معلومات عامة يتم استخدامها لتحديد إطار الدراسة.

الجزء الثاني: محاور الدراسة وينقسم إلى

- ✓ **أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة؛**
- ✓ **قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي؛**
- ✓ **متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة؛**
- ✓ **العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة.**

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

الاسم واللقب (اختياري):.....

01	**المؤهل العلمي**	ليسانس	ماستر	دراسات عليا	أخرى	
02	**التخصص الأكاديمي**	محاسبة ومالية	تدقيق	اقتصاد	أخرى	
03	**المهنة أو الوظيفة الحالية**	محافظ حسابات	خبير محاسب	أستاذ جامعي	محاسب معتمد	محاسب في مؤسسة خاصة او عمومية
04	**سنوات الخبرة**	اقل من 05 سنوات	ما بين 6 – 10 سنوات	ما بين 11 – 15 سنة	أكثر من 15 سنة	

الجزء الثاني: محاور الدراسة

أولا: أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. القياس وفق مفهوم القيمة العادلة يتجاوز الانتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية؛					
2. تطور وكفاءة الأسواق المالية ساهم في التوجه نحو استخدام القيمة العادلة؛					
3. يحقق نموذج القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية؛					
4. لا يمكن الحصول على قوائم مالية دقيقة وصادقة إلا بأسلوب قياس القيمة العادلة؛					
5. يراعي مفهوم القيمة العادلة التغير في القوة الشرائية لوحدة النقد، ويستبعد أثر التضخم على عناصر القوائم المالية؛					
6. يعتمد القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة على الاجتهادات والأحكام والتقديرات الشخصية في ظل غياب سوق مالي نشط؛					
7. تختلف نتائج القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة من فترة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى؛					
8. يعكس نموذج القيمة العادلة أثر كافة التغيرات الفاعلة في السوق كالاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها؛					
9. يحتاج تطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة إلى التطوير المستمر للمعارف والخبرات؛					
10. يدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للتقييم من تنافسية الشركة في السوق واستمراريتها.					

ثانيا: قياس القيمة العادلة وفق معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن بها استبدال أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملات تتم بإرادة حرة؛					
2. إن ظهور نموذج القيمة العادلة في الفكر المحاسبي يعتبر نقلة نوعية تجاه عملية القياس المحاسبي؛					
3. توضح معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الأساليب والإجراءات اللازمة عند إعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية وفقا لمفهوم القيمة العادلة؛					
4. تعترف محاسبة القيمة العادلة بالمكاسب والخسائر غير المتحققة دون وجود عملية تبادل حقيقية والتي تستغل من قبل الإدارة في إدارة الأرباح وبالتالي تأثيرها على جودة التقارير المالية؛					

5. الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس يؤدي بدوره إلى ظهور بعض الموجودات غير الملموسة في القوائم المالية مثل : الشهرة؛					
6. إذا لم يكن يوجد سعر في السوق لأداة مالية بكاملها ولكن توجد أسواق لأجزائها المكونة لها، فانه يتم تحديد القيمة العادلة بناء على أسعار السوق ذات علاقة؛					
7. يستخدم مدخل السوق عند التقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية؛					
8. يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية واحدة مخصومة اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية؛					
9. يقوم مدخل التكلفة على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي للاستبدال المقدرة الخدمية لأصل بالنسبة لمشارك آخر في السوق؛					
10. سمحت معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية باستخدام أساليب أخرى لتقدير القيمة العادلة مثل: القيمة السوقية للأدوات المشابهة، القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة، نماذج تسعير الخيارات.					

ثالثا: متطلبات الإفصاح عن القوائم والتقارير المالية وفق القيمة العادلة

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. الإفصاح المحاسبي هو إظهار القوائم والتقارير المالية لجميع المعلومات المحاسبية بصورة حقيقية وصحيحة؛					
2. يسهم تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في زيادة مستوى الإفصاح من الناحيتين الكمية والنوعية					
3. يجب الإفصاح عن قياس القيمة العادلة لبنود القوائم المالية وفق ما نصت عليه معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛					
4. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق مبدأ القيمة العادلة بحصول الأطراف ذات المصلحة على المعلومات المتعلقة بالشركة بصفة دورية ومنتظمة؛					
5. يعكس الإفصاح وفق مفهوم القيمة العادلة في الغالب كفاءة تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة للأوراق المالية؛					
6. يسمح الإفصاح المحاسبي وفق منهج القيمة العادلة بتخفيض درجة عدم التأكد فيما يتعلق بالاستثمار في سوق الأوراق المالية؛					
7. إن تعدد طرق الإفصاح المحاسبي قد يؤدي إلى استغلالها في الاحتيال المالي أو لتضليل المستثمرين؛					
8. في حالة حدوث تغير جوهري في السياسات المحاسبية يتم الإفصاح عن الأثر التراكمي للتغير المحاسبي في قائمة الدخل للسنة الحالية؛					
9. يتم تسوية الأصول أو الالتزامات إذا وقعت أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية أدت إلى توفير معلومات إضافية تساعد في تحديد قيم الأصول أو الالتزامات؛					

10. يتم الإفصاح عن الأحداث اللاحقة التي تشير إلى ظروف نشأت بعد ذلك التاريخ بحيث يؤدي عدم الإفصاح عنها إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية؛					

رابعا: العلاقة المتداخلة بين الإفصاح وجودة المعلومات وفق لمبدأ القيمة العادلة

البيـــــــــان	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
1. تتحقق جودة المعلومة المحاسبية من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية؛					
2. يؤدي إعداد القوائم المالية على أساس القيمة العادلة إلى تحسين الصفات النوعية للمعلومات المحاسبية بشكل عام؛					
3. المعلومات المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها من قبل الشركات تؤدي إلى تحسين الملائمة كصفة نوعية للمعلومات المحاسبية؛					
4. يؤدي إعداد القوائم المالية على أساس القيمة العادلة إلى تحسين الموثوقية كصفة نوعية للمعلومات المحاسبية؛					
5. المعلومات المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها من قبل الشركات تتسم بالتوقيت المناسب؛					
6. تعبر المعلوماتِ المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها بصدق عن حقيقة العمليّات في الشركة؛					
7. تتّصف المعلوماتِ المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها بالقدرة تنبؤية من خلال المساعدة في إعداد الخطط ورسم السياسات المستقبلية؛					
8. تتّصف المعلوماتِ المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها بالحياد وتخدم مصالح الفئات المستخدمين كافة؛					
9. تمتاز المعلوماتِ المحاسبيّة المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها بخلوها من التحيز وخصوصا في حالات المصالح المتعارضة؛					
10. تتسم المعلومات المالية المعدة على أساس القيمة العادلة والمفصح عنها بإمكانية مراجعتها وفحصها وفقاً لقواعد مقبولة تحكم إجراءات التحقق والفحص.					

خامسا: مجال لتقديم الآراء والاقتراحات.....

.....

ملحق رقم II: استمارة الاستبيان باللغة الانجليزية

University Echahid Hamma Lakhdar -El Oued
Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Financial and Accounting Sciences

After Greetings,,,

The student was pleased to place this questionnaire in your hands in order to obtain your opinions and suggestions to complete the data and information related to the field study, in order to complete the scientific study to obtain a doctorate degree, the third phase in financial and accounting sciences, specializing in auditing and management control, from the Faculty of Economic, Commercial and Management Sciences at the University of Echahid Hamma Lakhdar in the Valley., Under the title:

The impact of applying fair value accounting on accounting disclosure in light of the developments of international financial reporting standards (IAS/IFRS) -a study of a sample of academics and professionals in Algeria-

Respected sir, I ask you to answer the questionnaire's axes by placing an (x) in the appropriate box, bearing in mind that the results that the study will conclude depends on the credibility of answering all the questions of the questionnaire, and we assure you that all the data you provide will be treated confidentially and for the purposes of scientific research only. Finally, accept our sincere thanks for your cooperation with us.

Notes:

1- Measurement entries according to the concept of fair value:

- Market entrance;
- Income entry;
- Cost input.

2. Le questionnaire comprend deux parties.

Part I : general information used to define the framework for the study.

Part II: the axes of the study and is divided into:

- ✓ ***Foundations and requirements for measurement according to fair value;***
- ✓ ***Fair value measurement in accordance with international accounting standards and financial reporting standards;***
- ✓ ***Requirements for disclosure of financial statements and reports according to fair value;***
- ✓ ***The interrelationship between disclosure and information quality according to the fair value principle.***

Part I: Personal Information

Name and surname (optional):…….

01	**Qualification**	license	master	Studies superior	Other	
02	**Academic specialization**	Accounting and finance	Audit	Economy	Other	
03	**Current occupancy or occupancy**	Accountant	Statutory auditor	Certified accountant	Teach at the University	Accountant in private or public institution
04	**Years of experience**	Less than 05 years old	Between 5 and 11 years old	Between 11 and 15 years old	More than 15 years	

Part II: The Axes of the Study

First: Foundations and requirements for measurement according to fair value

Statement	Totally Ok	OK	Neutral	Not agree	Totally disagree
1. Measurement under the fair value concept goes beyond criticisms of historical cost.					
2. The development and efficiency of financial markets contributed to the trend towards the use of fair value.					
3. The fair value model achieves compatibility between the interests of the different categories of users of accounting information.					
4. Accurate and honest financial statements can only be obtained by a fair value measurement method.					
5. The concept of fair value takes into account the change in the purchasing power of the monetary unit, and excludes the impact of inflation on the elements of the financial statements.					
6. Accounting measurement based on fair value depends on personal judgments, judgments and estimates in the absence of an active financial market.					
7. The results of accounting measurement based on fair value differ from one period to another and from one institution to another.					
8. The fair value model reflects the impact of all active changes in the market, such as economic, social, political, and others.					
9. The proper application of the concept of fair value requires the continuous development of knowledge and experience.					
10. The adoption of fair value as a basis for evaluating the company's competitiveness in the market and its continuity.					

Second: Measuring the fair value in accordance with international accounting standards and financial reporting standards

Statement	Totally Ok	Ok	Neutral	Not agree	Totally disagree
1. Fair value is the amount at which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in a free-will transaction.					
2. The emergence of the fair value model in accounting thought is a qualitative leap towards the accounting measurement process.					
3. International Accounting and Financial Reporting Standards clarify the methods and procedures necessary when re-evaluating some elements of financial statements according to the concept of fair value.					
4. Fair value accounting recognizes unrealized gains and losses without a real exchange process, which is exploited by management in managing profits and thus its impact on the quality of financial reports.					
5. Relying on fair value as a basis for measurement, in turn, leads to the emergence of some intangible assets in the financial statements, such as: goodwill.					

6. If there is no market price for a financial instrument as a whole, but there are markets for its component parts, then the fair value is determined based on relevant market prices.					
7. The market entry is used when evaluating observable prices and other relevant information arising from market transactions.					
8. The income input is used at valuation to convert future amounts into a single present value amount discounted based on the assumption that market partners are the cause of those future amounts.					
9. The cost approach is based on the amount currently required to replace the serviceable value of an asset with respect to another market participant.					
10. International accounting and financial reporting standards allow the use of other methods for estimating fair value such as: market value of similar instruments, present value of expected cash flows, option pricing models.					

Third: Requirements for disclosing financial statements and reports according to fair value

Statement	Totally Ok	Ok	Neutral	Not agree	Totally disagree
1. Accounting disclosure is to show the financial statements and reports for all accounting information in a true and correct manner.					
2. The application of international accounting standards contributes to increasing the level of disclosure, both quantitatively and qualitatively.					
3. The fair value measurement of financial statement items must be disclosed in accordance with the International Accounting and Financial Reporting Standards.					
4. Accounting disclosure in accordance with the fair value principle allows stakeholders to obtain information about the company on a regular basis.					
5. Disclosure according to the concept of fair value often reflects the efficiency of the financial markets' estimate of the present value of the expected cash flows for securities.					
6. Accounting disclosure according to the fair value approach allows to reduce the degree of uncertainty regarding investment in the stock market.					
7. The multiplicity of accounting disclosure methods may lead to their exploitation in financial fraud or to mislead investors.					
8. In the event of a fundamental change in accounting policies, the cumulative effect of the accounting change is disclosed in the income statement for the current year.					
9. Assets or liabilities are settled if events occur after the balance sheet date that provide additional information that helps determine the values of assets or liabilities.					
10. Subsequent events that indicate conditions that arose after that date are disclosed, such that failure to disclose would mislead users of the financial statements.					

Fourth: The interrelationship between disclosure and information quality according to the fair value principle

Statement	Totally Ok	Ok	Neutral	Not agree	Totally disagree
1. The quality of accounting information is achieved through adherence to international accounting and financial reporting standards.					
2. Preparing financial statements on the basis of fair value improves the qualitative characteristics of accounting information in general.					
3. Accounting information prepared on the basis of fair value and disclosed by companies leads to improved relevance as a qualitative characteristic of accounting information.					
4. Preparing financial statements on the basis of fair value improves reliability as a qualitative characteristic of accounting information.					
5. Accounting information prepared on the basis of fair value and disclosed by companies is timely.					
6. Accounting information prepared on the basis of fair value and honestly disclosed reflects the reality of the company's operations.					
7. Accounting information prepared on the basis of fair value and disclosed has a predictive power by helping to prepare plans and formulate future policies.					
8. The accounting information prepared on the basis of fair value and disclosed is impartial and serves the interests of all user groups.					
9 - The accounting information prepared on the basis of fair value and disclosed is free from bias, especially in cases of conflicting interests.					
10 - Financial information prepared on the basis of fair value and disclosed is capable of review and examination in accordance with acceptable rules governing verification and examination procedures.					

Fifth: A field for providing opinions and suggestions:……
……..……...
……...……
……..……
……..……

ملحق رقم III: استمارة الاستبيان باللغة الفرنسية

Université Echahid Hamma Lakhdar-El Oued
Faculté des sciences économiques, commerciales et de gestion
Département des sciences financières et comptables

Salutations,,,

L'étudiant a eu le plaisir de remettre ce questionnaire entre vos mains afin d'obtenir vos avis et suggestions pour compléter les données et informations liées à l'étude de terrain, afin de compléter l'étude scientifique pour l'obtention d'un doctorat, la troisième phase en finance et sciences comptables, spécialisée en audit et contrôle de gestion, de la Faculté des Sciences Economiques, Commerciales et de Gestion de l'Université du Martyr Hama Lakhdar dans la Vallée sous titre :

L'impact de l'application de la comptabilité à la juste valeur sur la divulgation comptable à la lumière de l'évolution des normes internationales d'information financière (IAS/IFRS)

-une étude d'un échantillon d'universitaires et de professionnels en Algérie-

Respecté monsieur, je vous demande de répondre aux axes du questionnaire en plaçant un (x) dans la case appropriée, en gardant à l'esprit que les résultats que l'étude conclura dépendent de la crédibilité de répondre à toutes les questions du questionnaire, et nous vous assurons que toutes les données que vous fournissez seront traitées de manière confidentielle et à des fins de recherche scientifique uniquement. Enfin, acceptez nos sincères remerciements pour votre coopération avec nous.

Remarques:

1- Écritures d'évaluation selon le concept de juste valeur:

- Entrée au marché;
- Entrée de revenu;
- Coût d'entrée.

2. Le questionnaire comprend deux parties

Partie I : informations générales permettant de définir le cadre de l'étude.

Partie II: les axes de l'étude et se divise en:

- ✓ ***Fondements et exigences d'évaluation à la juste valeur;***
- ✓ ***Evaluation de la juste valeur conformément aux normes comptables internationales et aux normes d'information financière;***
- ✓ ***Exigences de divulgation des états financiers et des rapports selon la juste valeur;***
- ✓ ***L'interrelation entre la divulgation et la qualité de l'information selon le principe de la juste valeur.***

Partie I: Informations personnelles

Nom et prénom (facultatif):…….

01	**Qualification**	license	master	Études supérieure	Autre	
02	**Spécialisation académique**	Comptabilité et finance	Audit	Économie	Autre	
03	**Occupation actuelle ou occupation**	Expert-comptable	Commissaire au compte	Comptable agrée	Enseignent à l'Université	Comptable en institution privée ou publique
04	**Années d'expérience**	Moins de 05 ans	Entre 5 et 11 ans	Entre 11 et 15 ans	Plus de 15 ans	

Partie II: Les Axes de l'étude

Premièrement : Fondements et exigences d'évaluation selon la juste valeur

la déclaration	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Totalement en désaccord
1. L'évaluation selon le concept de la juste valeur va au-delà des critiques du coût historique.					
2. Le développement et l'efficacité des marchés financiers ont contribué à la tendance à l'utilisation de la juste valeur.					
3. Le modèle de la juste valeur réalise la compatibilité entre les intérêts des différentes catégories d'utilisateurs de l'information comptable.					
4. Des états financiers exacts et honnêtes ne peuvent être obtenus que par une méthode d'évaluation à la juste valeur.					
5. La notion de juste valeur prend en compte la variation du pouvoir d'achat de l'unité monétaire, et exclut l'impact de l'inflation sur les éléments des états financiers.					
6. L'évaluation comptable basée sur la juste valeur dépend de jugements personnels, de jugements et d'estimations en l'absence d'un marché financier actif.					
7. Les résultats de l'évaluation comptable basée sur la juste valeur diffèrent d'une période à l'autre et d'un établissement à l'autre.					
8. Le modèle de la juste valeur reflète l'impact de tous les changements actifs sur le marché, tels que les changements économiques, sociaux, politiques et autres.					
9. La bonne application du concept de juste valeur nécessite le développement continu des connaissances et de l'expérience.					
10. L'adoption de la juste valeur comme base d'évaluation de la compétitivité de l'entreprise sur le marché et de sa continuité.					

Deuxièmement : Évaluer la juste valeur conformément aux normes comptables internationales et aux normes d'information financière

la déclaration	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Totalement en désaccord
1. La juste valeur est le montant auquel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans une transaction de libre arbitre.					
2. L'émergence du modèle de la juste valeur dans la pensée comptable est un saut qualitatif vers le processus d'évaluation comptable.					
3. Les Normes internationales d'information comptable et financière clarifient les méthodes et procédures nécessaires lors de la réévaluation de certains éléments des états financiers selon le concept de juste valeur.					
4. La comptabilisation à la juste valeur reconnaît les gains et les pertes latents sans véritable processus d'échange, qui est exploité par la direction dans la gestion des bénéfices et donc son impact sur la qualité des rapports financiers.					
5. S'appuyer sur la juste valeur comme base d'évaluation conduit à son tour à l'émergence de certains actifs incorporels dans les états financiers, tels que : le goodwill.					

6. S'il n'y a pas de prix de marché pour un instrument financier dans son ensemble, mais qu'il existe des marchés pour ses composants, la juste valeur est déterminée sur la base des prix de marché pertinents.					
7. L'entrée sur le marché est utilisée lors de l'évaluation des prix observables et d'autres informations pertinentes découlant des transactions sur le marché.					
8. L'entrée de revenu est utilisée lors de l'évaluation pour convertir les montants futurs en un seul montant de valeur actuelle actualisé sur la base de l'hypothèse que les partenaires du marché sont la cause de ces montants futurs.					
9. L'approche du coût est basée sur le montant actuellement nécessaire pour remplacer la valeur de service d'un actif par rapport à un autre acteur du marché.					
10. Les normes comptables et financières internationales autorisent l'utilisation d'autres méthodes d'estimation de la juste valeur telles que : la valeur de marché d'instruments similaires, la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus, les modèles d'évaluation des options.					

Troisièmement : Exigences relatives à la publication des états financiers et des rapports selon la juste valeur

la déclaration	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Totalement en désaccord
1. La divulgation comptable consiste à montrer les états financiers et les rapports pour toutes les informations comptables de manière véridique et correcte.					
2. L'application des normes comptables internationales contribue à accroître le niveau d'information, tant sur le plan quantitatif que qualitatif.					
3. L'évaluation de la juste valeur des éléments des états financiers doit être divulguée conformément aux Normes internationales d'information comptable et financière.					
4. La communication comptable selon le principe de la juste valeur permet aux parties prenantes d'obtenir régulièrement des informations sur l'entreprise.					
5. La communication selon le concept de juste valeur reflète souvent l'efficacité de l'estimation par les marchés financiers de la valeur actualisée des flux de trésorerie attendus pour les titres.					
6. L'information comptable selon l'approche de la juste valeur permet de réduire le degré d'incertitude concernant l'investissement en bourse.					
7. La multiplicité des méthodes de communication comptable peut conduire à leur exploitation dans des fraudes financières ou à induire en erreur les investisseurs.					
8. La multiplicité des méthodes de communication comptable peut conduire à leur exploitation dans des fraudes financières ou à induire en erreur les investisseurs.					
9. Les actifs ou les passifs sont réglés si des événements surviennent après la date de clôture qui fournissent des informations supplémentaires permettant de déterminer la valeur des actifs ou des passifs.					
10. Les événements ultérieurs qui indiquent des conditions survenues après cette date sont divulgués, de sorte que l'absence de divulgation induirait en erreur les utilisateurs des états financiers.					

Quatrièmement : L'interrelation entre la divulgation et la qualité de l'information selon le principe de la juste valeur

Statement	Tout à fait d'accord	d'accord	Neutre	Pas d'accord	Totalement en désaccord
1. La qualité de l'information comptable est obtenue grâce au respect des normes internationales d'information comptable et financière.					
2. La préparation des états financiers sur la base de la juste valeur améliore les caractéristiques qualitatives de l'information comptable en général.					
3. L'information comptable établie sur la base de la juste valeur et publiée par les entreprises conduit à une meilleure pertinence en tant que caractéristique qualitative de l'information comptable.					
4. La préparation des états financiers sur la base de la juste valeur améliore la fiabilité en tant que caractéristique qualitative de l'information comptable.					
5. L'information comptable préparée sur la base de la juste valeur et publiée par les entreprises est ponctuelle.					
6. L'information comptable établie sur la base de la juste valeur et honnêtement communiquée reflète la réalité des opérations de l'entreprise.					
7. L'information comptable préparée sur la base de la juste valeur et publiée a un pouvoir prédictif en aidant à préparer les plans et à formuler les politiques futures.					
8. L'information comptable préparée sur la base de la juste valeur et publiée est impartiale et sert les intérêts de tous les groupes d'utilisateurs.					
9. Les informations comptables établies sur la base de la juste valeur et communiquées sont exemptes de biais, notamment en cas de conflits d'intérêts.					
10. Les informations financières préparées sur la base de la juste valeur et divulguées peuvent être revues et examinées conformément aux règles acceptables régissant les procédures de vérification et d'examen.					

Cinquième : Un champ pour fournir des opinions et des suggestions……

……..……

……..……...

……...……

……..……

……..……...……

ملحق رقم IV: مخرجات برنامج SPSS و Amos

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	202	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.798	.792	10

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
A1	3.22	1.325	202
A2	3.11	1.255	202
A3	3.27	1.277	202
A4	3.47	1.125	202
A5	3.50	1.215	202
A6	3.25	1.379	202
A7	3.54	1.230	202
A8	3.58	1.344	202
A9	3.94	1.042	202
A10	3.84	1.064	202

Inter-Item Correlation Matrix

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10
A1	1.000	.544	.264	.223	.223	.250	.286	.287	.054	-.066-
A2	.544	1.000	.207	.262	.230	.303	.202	.276	-.017-	-.046-
A3	.264	.207	1.000	.509	.373	.475	.327	.388	.181	-.011-
A4	.223	.262	.509	1.000	.550	.648	.348	.410	.234	.027
A5	.223	.230	.373	.550	1.000	.544	.313	.346	.081	-.005-
A6	.250	.303	.475	.648	.544	1.000	.406	.484	.226	.008
A7	.286	.202	.327	.348	.313	.406	1.000	.585	.287	.284
A8	.287	.276	.388	.410	.346	.484	.585	1.000	.244	.262
A9	.054	-.017-	.181	.234	.081	.226	.287	.244	1.000	.390
A10	-.066-	-.046-	-.011-	.027	-.005-	.008	.284	.262	.390	1.000

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
A1	31.51	44.987	.389	.353	.790
A2	31.62	45.740	.374	.342	.791
A3	31.46	43.364	.515	.337	.775
A4	31.26	43.199	.622	.524	.764
A5	31.23	44.027	.506	.381	.776
A6	31.48	40.450	.645	.542	.757
A7	31.19	42.873	.576	.416	.767
A8	31.15	41.043	.628	.462	.759
A9	30.80	48.302	.295	.241	.798
A10	30.90	50.432	.139	.259	.813

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
76.595	8.172	9	193	.000

Intraclass Correlation Coefficient

	Intraclass Correlation[b]	95% Confidence Interval		F Test with True Value 0			
		Lower Bound	Upper Bound	Value	df1	df2	Sig
Single Measures	.283[a]	.234	.339	4.940	201	1809	.000
Average Measures	.798[c]	.753	.837	4.940	201	1809	.000

Two-way mixed effects model where people effects are random and measures effects are fixed.

a. The estimator is the same, whether the interaction effect is present or not.

b. Type C intraclass correlation coefficients using a consistency definition. The between-measure variance is excluded from the denominator variance.

c. This estimate is computed assuming the interaction effect is absent, because it is not estimable otherwise.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	202	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.820	.813	10

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
B1	3.93	.962	202
B2	4.01	.987	202
B3	3.49	1.215	202
B4	3.53	1.250	202
B5	3.45	1.214	202
B6	3.34	1.352	202
B7	3.71	.965	202
B8	3.78	.959	202
B9	3.84	.980	202
B10	3.73	.966	202

Inter-Item Correlation Matrix

	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10
B1	1.000	.567	.381	.257	.336	.215	.191	.106	.114	.145
B2	.567	1.000	.411	.318	.362	.236	.212	.076	.218	.133
B3	.381	.411	1.000	.652	.673	.540	.167	.141	.233	.197
B4	.257	.318	.652	1.000	.618	.533	.153	.183	.248	.123
B5	.336	.362	.673	.618	1.000	.661	.187	.129	.240	.218
B6	.215	.236	.540	.533	.661	1.000	.312	.247	.368	.310
B7	.191	.212	.167	.153	.187	.312	1.000	.285	.372	.280
B8	.106	.076	.141	.183	.129	.247	.285	1.000	.534	.397
B9	.114	.218	.233	.248	.240	.368	.372	.534	1.000	.381
B10	.145	.133	.197	.123	.218	.310	.280	.397	.381	1.000

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
B1	32.89	39.859	.408	.364	.813
B2	32.81	39.201	.450	.395	.809
B3	33.33	34.918	.651	.577	.786
B4	33.28	35.408	.589	.510	.794
B5	33.37	34.771	.664	.610	.785
B6	33.48	33.743	.648	.534	.786
B7	33.10	40.283	.369	.212	.816
B8	33.04	40.506	.353	.348	.818
B9	32.98	39.009	.472	.403	.807
B10	33.08	40.227	.374	.249	.816

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
59.166	6.312	9	193	.000

Intraclass Correlation Coefficient

	Intraclass Correlation[b]	95% Confidence Interval		F Test with True Value 0			
		Lower Bound	Upper Bound	Value	df1	df2	Sig
Single Measures	.313[a]	.262	.371	5.556	201	1809	.000
Average Measures	.820[c]	.781	.855	5.556	201	1809	.000

Two-way mixed effects model where people effects are random and measures effects are fixed.

a. The estimator is the same, whether the interaction effect is present or not.

b. Type C intraclass correlation coefficients using a consistency definition. The between-measure variance is excluded from the denominator variance.

c. This estimate is computed assuming the interaction effect is absent, because it is not estimable otherwise.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	202	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.830	.824	9

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
C2	3.71	1.046	202
C3	3.69	1.113	202
C4	3.57	1.237	202
C5	3.50	1.294	202
C6	3.45	1.238	202
C7	3.55	1.308	202
C8	3.45	1.230	202
C9	3.30	1.312	202
C10	3.91	.955	202

Inter-Item Correlation Matrix

	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10
C2	1.000	.333	.361	.487	.348	.383	.264	.256	.127
C3	.333	1.000	.270	.342	.285	.369	.308	.271	.118
C4	.361	.270	1.000	.557	.376	.422	.364	.385	.147
C5	.487	.342	.557	1.000	.427	.469	.382	.457	.123
C6	.348	.285	.376	.427	1.000	.571	.492	.450	.175
C7	.383	.369	.422	.469	.571	1.000	.546	.455	.285
C8	.264	.308	.364	.382	.492	.546	1.000	.448	.121
C9	.256	.271	.385	.457	.450	.455	.448	1.000	.122
C10	.127	.118	.147	.123	.175	.285	.121	.122	1.000

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
38.633	4.661	8	194	.000

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
C2	28.42	41.617	.490	.299	.818
C3	28.43	41.838	.434	.205	.824
C4	28.55	39.114	.561	.365	.810
C5	28.62	37.539	.638	.475	.800
C6	28.67	38.360	.615	.418	.803
C7	28.57	36.654	.692	.509	.793
C8	28.68	38.985	.575	.389	.808
C9	28.83	38.532	.557	.346	.811
C10	28.22	45.544	.222	.086	.841

Intraclass Correlation Coefficient

	Intraclass Correlation[b]	95% Confidence Interval		F Test with True Value 0			
		Lower Bound	Upper Bound	Value	df1	df2	Sig
Single Measures	.352[a]	.298	.412	5.889	201	1608	.000
Average Measures	.830[c]	.793	.863	5.889	201	1608	.000

Two-way mixed effects model where people effects are random and measures effects are fixed.

a. The estimator is the same, whether the interaction effect is present or not.

b. Type C intraclass correlation coefficients using a consistency definition. The between-measure variance is excluded from the denominator variance.

c. This estimate is computed assuming the interaction effect is absent, because it is not estimable otherwise.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	202	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.798	.787	10

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
C2	3.71	1.046	202
C3	3.69	1.113	202
C4	3.57	1.237	202
C5	3.50	1.294	202
C6	3.45	1.238	202
C7	3.55	1.308	202
C8	3.45	1.230	202
C9	3.30	1.312	202
C10	3.91	.955	202
C1	3.91	1.061	202

Inter-Item Correlation Matrix

	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10	C1
C2	1.000	.333	.361	.487	.348	.383	.264	.256	.127	-.068-
C3	.333	1.000	.270	.342	.285	.369	.308	.271	.118	-.099-
C4	.361	.270	1.000	.557	.376	.422	.364	.385	.147	-.018-
C5	.487	.342	.557	1.000	.427	.469	.382	.457	.123	.054
C6	.348	.285	.376	.427	1.000	.571	.492	.450	.175	-.041-
C7	.383	.369	.422	.469	.571	1.000	.546	.455	.285	-.068-
C8	.264	.308	.364	.382	.492	.546	1.000	.448	.121	-.107-
C9	.256	.271	.385	.457	.450	.455	.448	1.000	.122	-.009-
C10	.127	.118	.147	.123	.175	.285	.121	.122	1.000	.183
C1	-.068-	-.099-	-.018-	.054	-.041-	-.068-	-.107-	-.009-	.183	1.000

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Squared Multiple Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
C2	32.33	42.380	.475	.304	.781
C3	32.34	42.684	.413	.211	.787
C4	32.46	39.772	.553	.365	.771
C5	32.53	38.001	.643	.486	.759
C6	32.58	39.080	.602	.418	.765
C7	32.49	37.455	.672	.511	.754
C8	32.59	39.875	.550	.393	.771
C9	32.74	39.170	.550	.346	.771
C10	32.13	45.784	.251	.129	.802
C1	32.12	49.323	-.035-	.085	.830

Hotelling's T-Squared Test

Hotelling's T-Squared	F	df1	df2	Sig
41.786	4.458	9	193	.000

Intraclass Correlation Coefficient

	Intraclass Correlation[b]	95% Confidence Interval		F Test with True Value 0			
		Lower Bound	Upper Bound	Value	df1	df2	Sig
Single Measures	.284[a]	.235	.340	4.961	201	1809	.000
Average Measures	.798[c]	.754	.837	4.961	201	1809	.000

Two-way mixed effects model where people effects are random and measures effects are fixed.

a. The estimator is the same, whether the interaction effect is present or not.

b. Type C intraclass correlation coefficients using a consistency definition. The between-measure variance is excluded from the denominator variance.

c. This estimate is computed assuming the interaction effect is absent, because it is not estimable otherwise.

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	202	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	202	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
.802	.807	10

Item Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
D1	3.89	.945	202
D2	3.99	.917	202
D3	3.98	.886	202
D4	3.94	.962	202
D5	3.95	.940	202
D6	3.92	.994	202
D7	3.97	.956	202
D8	3.64	1.214	202
D9	3.63	1.169	202
D10	3.98	.964	202

Inter-Item Correlation Matrix

	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10
D1	1.000	.589	.389	.211	.224	.171	.162	.100	.121	.112
D2	.589	1.000	.514	.230	.236	.212	.187	.134	.190	.101
D3	.389	.514	1.000	.232	.232	.213	.205	.141	.214	.157
D4	.211	.230	.232	1.000	.778	.769	.793	.385	.081	-.002-
D5	.224	.236	.232	.778	1.000	.794	.823	.407	.088	.070
D6	.171	.212	.213	.769	.794	1.000	.814	.405	.090	.029
D7	.162	.187	.205	.793	.823	.814	1.000	.432	.061	.021
D8	.100	.134	.141	.385	.407	.405	.432	1.000	.437	.281
D9	.121	.190	.214	.081	.088	.090	.061	.437	1.000	.429
D10	.112	.101	.157	-.002-	.070	.029	.021	.281	.429	1.000

Statistics

		A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10
N	Valid	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.22	3.11	3.27	3.47	3.50	3.25	3.54	3.58	3.94	3.84
Std. Error of Mean		.093	.088	.090	.079	.085	.097	.087	.095	.073	.075
Std. Deviation		1.325	1.255	1.277	1.125	1.215	1.379	1.230	1.344	1.042	1.064
Range		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Percentiles	25	2.00	2.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00
	50	3.00	3.00	3.00	4.00	4.00	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00
	75	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	5.00	5.00	5.00	5.00

A1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	31	15.3	15.3	15.3
	غير موافق	25	12.4	12.4	27.7
	صحيح لحد ما	55	27.2	27.2	55.0
	موافق	50	24.8	24.8	79.7
	موافق بشدة	41	20.3	20.3	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	28	13.9	13.9	13.9
	غير موافق	34	16.8	16.8	30.7
	صحيح لحد ما	57	28.2	28.2	58.9
	موافق	53	26.2	26.2	85.1
	موافق بشدة	30	14.9	14.9	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	28	13.9	13.9	13.9
	غير موافق	18	8.9	8.9	22.8
	صحيح لحد ما	69	34.2	34.2	56.9
	موافق	45	22.3	22.3	79.2
	موافق بشدة	42	20.8	20.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	14	6.9	6.9	6.9
	غير موافق	20	9.9	9.9	16.8
	صحيح لحد ما	65	32.2	32.2	49.0
	موافق	63	31.2	31.2	80.2
	موافق بشدة	40	19.8	19.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	20	9.9	9.9	9.9
	غير موافق	16	7.9	7.9	17.8
	صحيح لحد ما	55	27.2	27.2	45.0
	موافق	64	31.7	31.7	76.7
	موافق بشدة	47	23.3	23.3	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	40	19.8	19.8	19.8
	غير موافق	8	4.0	4.0	23.8
	صحيح لحد ما	59	29.2	29.2	53.0
	موافق	51	25.2	25.2	78.2
	موافق بشدة	44	21.8	21.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	21	10.4	10.4	10.4
	غير موافق	11	5.4	5.4	15.8
	صحيح لحد ما	61	30.2	30.2	46.0
	موافق	56	27.7	27.7	73.8
	موافق بشدة	53	26.2	26.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	24	11.9	11.9	11.9
	غير موافق	14	6.9	6.9	18.8
	صحيح لحد ما	55	27.2	27.2	46.0
	موافق	38	18.8	18.8	64.9
	موافق بشدة	71	35.1	35.1	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4.0	4.0	4.0
	غير موافق	5	2.5	2.5	6.4
	صحيح لحد ما	53	26.2	26.2	32.7
	موافق	62	30.7	30.7	63.4
	موافق بشدة	74	36.6	36.6	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

A10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	بشدة موافق غير	7	3.5	3.5	3.5
	موافق غير	8	4.0	4.0	7.4
	ما لحد صحيح	67	33.2	33.2	40.6
	موافق	49	24.3	24.3	64.9
	بشدة موافق	71	35.1	35.1	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

Statistics

		B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10
N	Valid	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.93	4.01	3.49	3.53	3.45	3.34	3.71	3.78	3.84	3.73
Std. Error of Mean		.068	.069	.085	.088	.085	.095	.068	.067	.069	.068
Std. Deviation		.962	.987	1.215	1.250	1.214	1.352	.965	.959	.980	.966
Range		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Percentiles	25	3.00	3.00	3.00	3.00	2.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00
	50	4.00	4.00	3.00	4.00	3.00	3.00	4.00	4.00	4.00	4.00
	75	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	4.25	5.00	5.00	5.00	4.00

B1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.5	.5	.5
	غير موافق	11	5.4	5.4	5.9
	صحيح لحد ما	62	30.7	30.7	36.6
	موافق	56	27.7	27.7	64.4
	موافق بشدة	72	35.6	35.6	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	8	4.0	4.0	5.4
	صحيح لحد ما	55	27.2	27.2	32.7
	موافق	54	26.7	26.7	59.4
	موافق بشدة	82	40.6	40.6	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	15	7.4	7.4	7.4
	غير موافق	24	11.9	11.9	19.3
	صحيح لحد ما	64	31.7	31.7	51.0
	موافق	45	22.3	22.3	73.3
	موافق بشدة	54	26.7	26.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	9.4	9.4	9.4
	غير موافق	18	8.9	8.9	18.3
	صحيح لحد ما	58	28.7	28.7	47.0
	موافق	50	24.8	24.8	71.8
	موافق بشدة	57	28.2	28.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	9	4.5	4.5	4.5
	غير موافق	42	20.8	20.8	25.2
	صحيح لحد ما	54	26.7	26.7	52.0
	موافق	43	21.3	21.3	73.3
	موافق بشدة	54	26.7	26.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	34	16.8	16.8	16.8
	غير موافق	9	4.5	4.5	21.3
	صحيح لحد ما	63	31.2	31.2	52.5
	موافق	46	22.8	22.8	75.2
	موافق بشدة	50	24.8	24.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	5	2.5	2.5	5.0
	صحيح لحد ما	86	42.6	42.6	47.5
	موافق	53	26.2	26.2	73.8
	موافق بشدة	53	26.2	26.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	6	3.0	3.0	5.4
	صحيح لحد ما	72	35.6	35.6	41.1
	موافق	65	32.2	32.2	73.3
	موافق بشدة	54	26.7	26.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	2.0	2.0	2.0
	غير موافق	6	3.0	3.0	5.0
	صحيح لحد ما	73	36.1	36.1	41.1
	موافق	54	26.7	26.7	67.8
	موافق بشدة	65	32.2	32.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

B10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	6	3.0	3.0	3.0
	غير موافق	7	3.5	3.5	6.4
	صحيح لحد ما	71	35.1	35.1	41.6
	موافق	69	34.2	34.2	75.7
	موافق بشدة	49	24.3	24.3	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

Statistics

		C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10
N	Valid	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.91	3.71	3.69	3.57	3.50	3.45	3.55	3.45	3.30	3.91
Std. Error of Mean		.075	.074	.078	.087	.091	.087	.092	.087	.092	.067
Std. Deviation		1.061	1.046	1.113	1.237	1.294	1.238	1.308	1.230	1.312	.955
Range		4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
Percentiles	25	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	2.00	3.00
	50	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	3.00	3.00	4.00
	75	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	4.00	5.00	5.00	4.00	5.00

C1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	8	4.0	4.0	4.0
	غير موافق	5	2.5	2.5	6.4
	صحيح لحد ما	60	29.7	29.7	36.1
	موافق	53	26.2	26.2	62.4
	موافق بشدة	76	37.6	37.6	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	7	3.5	3.5	3.5
	غير موافق	12	5.9	5.9	9.4
	صحيح لحد ما	70	34.7	34.7	44.1
	موافق	57	28.2	28.2	72.3
	موافق بشدة	56	27.7	27.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	12	5.9	5.9	5.9
	غير موافق	11	5.4	5.4	11.4
	صحيح لحد ما	60	29.7	29.7	41.1
	موافق	63	31.2	31.2	72.3
	موافق بشدة	56	27.7	27.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	19	9.4	9.4	9.4
	غير موافق	11	5.4	5.4	14.9
	صحيح لحد ما	68	33.7	33.7	48.5
	موافق	43	21.3	21.3	69.8
	موافق بشدة	61	30.2	30.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	22	10.9	10.9	10.9
	غير موافق	20	9.9	9.9	20.8
	صحيح لحد ما	52	25.7	25.7	46.5
	موافق	51	25.2	25.2	71.8
	موافق بشدة	57	28.2	28.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	20	9.9	9.9	9.9
	غير موافق	23	11.4	11.4	21.3
	صحيح لحد ما	51	25.2	25.2	46.5
	موافق	62	30.7	30.7	77.2
	موافق بشدة	46	22.8	22.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	21	10.4	10.4	10.4
	غير موافق	19	9.4	9.4	19.8
	صحيح لحد ما	55	27.2	27.2	47.0
	موافق	42	20.8	20.8	67.8
	موافق بشدة	65	32.2	32.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	16	7.9	7.9	7.9
	غير موافق	28	13.9	13.9	21.8
	صحيح لحد ما	59	29.2	29.2	51.0
	موافق	48	23.8	23.8	74.8
	موافق بشدة	51	25.2	25.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	22	10.9	10.9	10.9
	غير موافق	38	18.8	18.8	29.7
	صحيح لحد ما	48	23.8	23.8	53.5
	موافق	46	22.8	22.8	76.2
	موافق بشدة	48	23.8	23.8	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

C10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.0	1.0	1.0
	غير موافق	7	3.5	3.5	4.5
	صحيح لحد ما	69	34.2	34.2	38.6
	موافق	54	26.7	26.7	65.3
	موافق بشدة	70	34.7	34.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

Statistics

		D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10
N	Valid	202	202	202	202	202	202	202	202	202	202
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Mean		3.89	3.99	3.98	3.94	3.95	3.92	3.97	3.64	3.63	3.98
Std. Error of Mean		.067	.065	.062	.068	.066	.070	.067	.085	.082	.068
Std. Deviation		.945	.917	.886	.962	.940	.994	.956	1.214	1.169	.964
Range		4	4	3	4	4	4	4	4	4	4
Percentiles	25	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00	3.00
	50	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00	4.00
	75	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00	5.00

D1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	6	3.0	3.0	4.5
	صحيح لحد ما	66	32.7	32.7	37.1
	موافق	62	30.7	30.7	67.8
	موافق بشدة	65	32.2	32.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D2

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.0	1.0	1.0
	غير موافق	7	3.5	3.5	4.5
	صحيح لحد ما	53	26.2	26.2	30.7
	موافق	70	34.7	34.7	65.3
	موافق بشدة	70	34.7	34.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D3

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	2.0	2.0	2.0
	صحيح لحد ما	69	34.2	34.2	36.1
	موافق	56	27.7	27.7	63.9
	موافق بشدة	73	36.1	36.1	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D4

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	11	5.4	5.4	6.9
	صحيح لحد ما	49	24.3	24.3	31.2
	موافق	72	35.6	35.6	66.8
	موافق بشدة	67	33.2	33.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D5

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.0	1.0	1.0
	غير موافق	11	5.4	5.4	6.4
	صحيح لحد ما	49	24.3	24.3	30.7
	موافق	73	36.1	36.1	66.8
	موافق بشدة	67	33.2	33.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D6

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	2.5	2.5	2.5
	غير موافق	10	5.0	5.0	7.4
	صحيح لحد ما	48	23.8	23.8	31.2
	موافق	72	35.6	35.6	66.8
	موافق بشدة	67	33.2	33.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D7

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	10	5.0	5.0	6.4
	صحيح لحد ما	47	23.3	23.3	29.7
	موافق	72	35.6	35.6	65.3
	موافق بشدة	70	34.7	34.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D8

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	13	6.4	6.4	6.4
	غير موافق	26	12.9	12.9	19.3
	صحيح لحد ما	41	20.3	20.3	39.6
	موافق	62	30.7	30.7	70.3
	موافق بشدة	60	29.7	29.7	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D9

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	11	5.4	5.4	5.4
	غير موافق	20	9.9	9.9	15.3
	صحيح لحد ما	62	30.7	30.7	46.0
	موافق	48	23.8	23.8	69.8
	موافق بشدة	61	30.2	30.2	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

D10

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	1.5	1.5	1.5
	غير موافق	9	4.5	4.5	5.9
	صحيح لحد ما	51	25.2	25.2	31.2
	موافق	66	32.7	32.7	63.9
	موافق بشدة	73	36.1	36.1	100.0
	Total	202	100.0	100.0	

Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
العلاقة المتداخلة	3.8886	.60002	202
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	3.4733	.73253	202
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	3.6817	.67633	202

Correlations

		المتداخلة العلاقة	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
Pearson Correlation	العلاقة المتداخلة	1.000	.265	.564
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.265	1.000	.544
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.564	.544	1.000
Sig. (1-tailed)	العلاقة المتداخلة	.	.000	.000
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.000	.	.000
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.000	.000	.
N	العلاقة المتداخلة	202	202	202
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	202	202	202
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	202	202	202

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

Model Summary[b]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.564[a]	.318	.315	.49665	.318	93.378	1	200	.000

a. Predictors: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

b. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	23.032	1	23.032	93.378	.000[b]
	Residual	49.331	200	.247		
	Total	72.364	201			

a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

b. Predictors: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	2.046	.194		10.553	.000	1.664	2.428
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.501	.052	.564	9.663	.000	.398	.603

a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

Excluded Variables[a]

Model		Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics
						Tolerance
1	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	-.060-[b]	-.855-	.393	-.061-	.704

a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

b. Predictors in the Model: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

Coefficient Correlations[a]

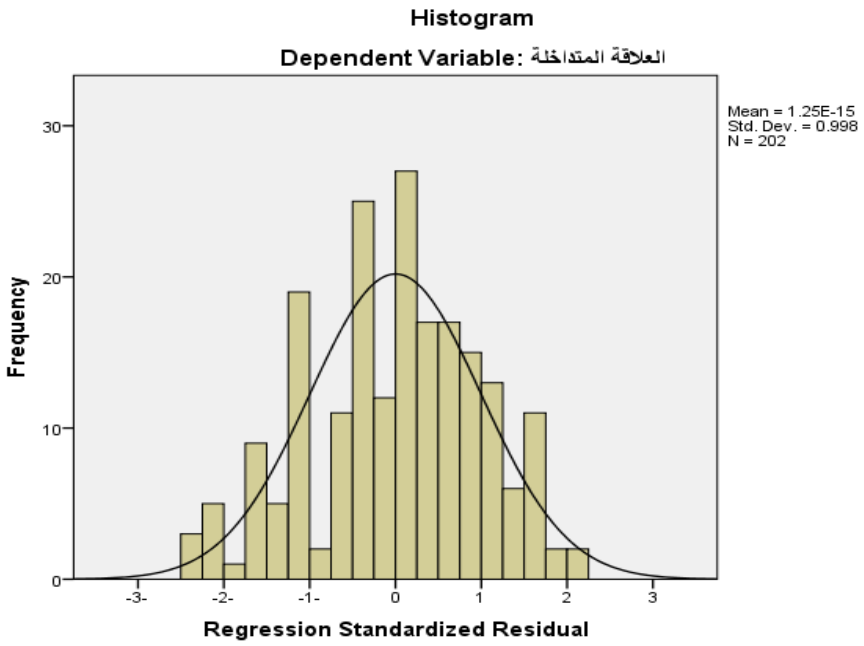
Model			قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
1	Correlations	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	1.000
	Covariances	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.003

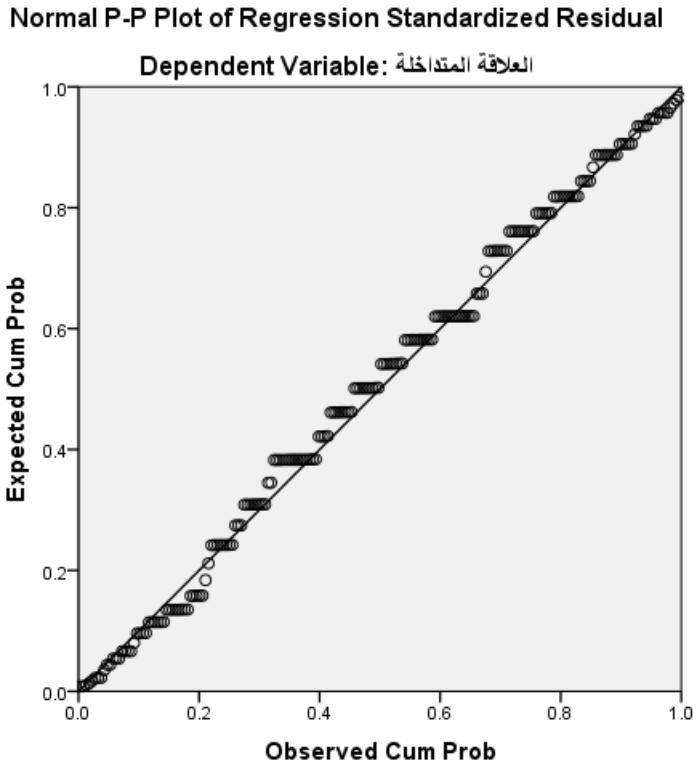
a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة

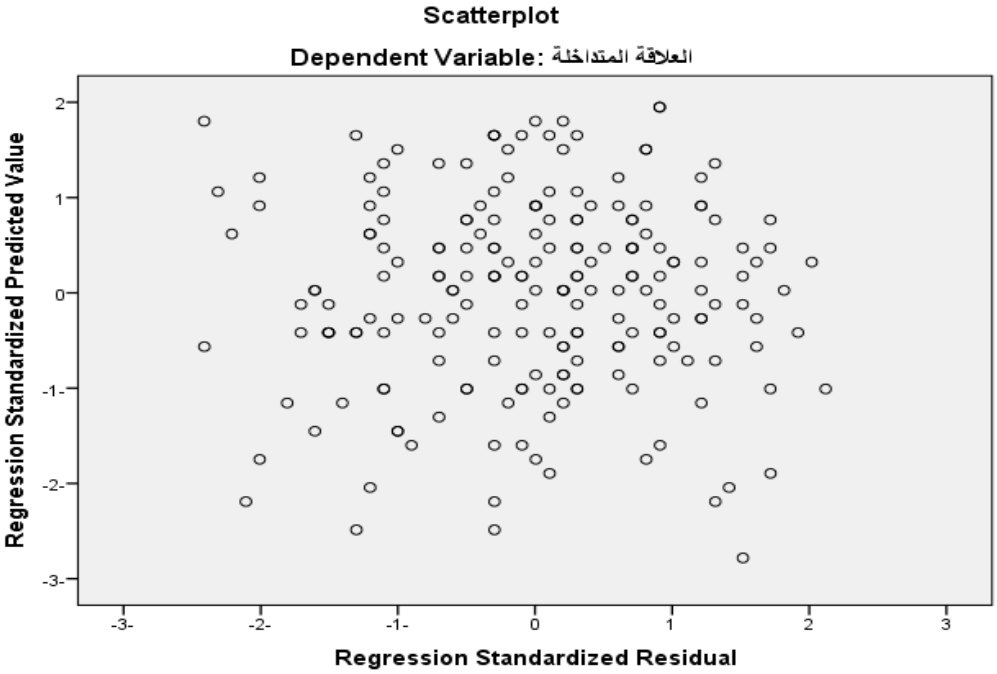
Residuals Statistics[a]

	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2.9468	4.5484	3.8886	.33851	202
Residual	-1.19839-	1.05257	.00000	.49541	202
Std. Predicted Value	-2.782-	1.949	.000	1.000	202
Std. Residual	-2.413-	2.119	.000	.998	202

a. Dependent Variable: العلاقة المتداخلة


Histogram
Dependent Variable: العلاقة المتداخلة
Mean = 1.25E-15
Std. Dev. = 0.998
N = 202
Frequency
Regression Standardized Residual


Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual
Dependent Variable: العلاقة المتداخلة
Expected Cum Prob
Observed Cum Prob



Descriptive Statistics

	Mean	Std. Deviation	N
متطلبات الافصاح عن القوائم	3.6035	.70664	202
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	3.4733	.73253	202
العلاقة المتداخلة	3.8886	.60002	202
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	3.6817	.67633	202

Correlations

		متطلبات الافصاح عن القوائم	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	العلاقة المتداخلة	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
Pearson Correlation	متطلبات الافصاح عن القوائم	1.000	.619	.494	.666
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.619	1.000	.265	.544
	العلاقة المتداخلة	.494	.265	1.000	.564
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.666	.544	.564	1.000
Sig. (1-tailed)	متطلبات الافصاح عن القوائم	.	.000	.000	.000
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.000	.	.000	.000
	العلاقة المتداخلة	.000	.000	.	.000
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.000	.000	.000	.
N	متطلبات الافصاح عن القوائم	202	202	202	202
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	202	202	202	202
	العلاقة المتداخلة	202	202	202	202
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	202	202	202	202

Variables Entered/Removed[a]

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).
2	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).
3	العلاقة المتداخلة	.	Stepwise (Criteria: Probability-of-F-to-enter <= .050, Probability-of-F-to-remove >= .100).

a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

Model Summary[d]

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.666[a]	.443	.440	.52873	.443	159.024	1	200	.000
2	.732[b]	.536	.532	.48355	.093	40.120	1	199	.000
3	.750[c]	.563	.556	.47082	.026	11.910	1	198	.001

a. Predictors: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

b. Predictors: (Constant), أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ,قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

c. Predictors: (Constant), العلاقة المتداخلة ,أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ,قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

d. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	44.456	1	44.456	159.024	.000[b]
	Residual	55.911	200	.280		
	Total	100.368	201			
2	Regression	53.837	2	26.919	115.125	.000[c]
	Residual	46.530	199	.234		
	Total	100.368	201			
3	Regression	56.477	3	18.826	84.927	.000[d]
	Residual	43.890	198	.222		
	Total	100.368	201			

a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

b. Predictors: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

c. Predictors: (Constant), أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ,قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

d. Predictors: (Constant), العلاقة المتداخلة ,أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ,قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95.0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	1.043	.206		5.055	.000	.636	1.450
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.695	.055	.666	12.610	.000	.587	.804
2	(Constant)	.585	.202		2.894	.004	.186	.984
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.488	.060	.467	8.124	.000	.370	.607
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.351	.055	.364	6.334	.000	.242	.461
3	(Constant)	.096	.243		.396	.692	-.382-	.574
	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.366	.068	.350	5.340	.000	.231	.501
	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.363	.054	.376	6.702	.000	.256	.470
	العلاقة المتداخلة	.232	.067	.197	3.451	.001	.099	.364

a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

Excluded Variables[a]

Model		Beta In	t	Sig.	Partial Correlation	Collinearity Statistics Tolerance
1	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.364[b]	6.334	.000	.410	.704
	العلاقة المتداخلة	.174[b]	2.761	.006	.192	.682
2	العلاقة المتداخلة	.197[c]	3.451	.001	.238	.679

a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

b. Predictors in the Model: (Constant), قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

c. Predictors in the Model: (Constant), أسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة ,قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية

Coefficient Correlations[a]

Model			قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	العلاقة المتداخلة
1	Correlations	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	1.000		
	Covariances	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.003		
2	Correlations	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	1.000	-.544-	
		اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	-.544-	1.000	
	Covariances	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.004	-.002-	
		اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	-.002-	.003	
3	Correlations	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	1.000	-.496-	-.519-
		اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	-.496-	1.000	.061
		العلاقة المتداخلة	-.519-	.061	1.000
	Covariances	قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.005	-.002-	-.002-
		اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	-.002-	.003	.000
		العلاقة المتداخلة	-.002-	.000	.005

a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

Casewise Diagnostics[a]

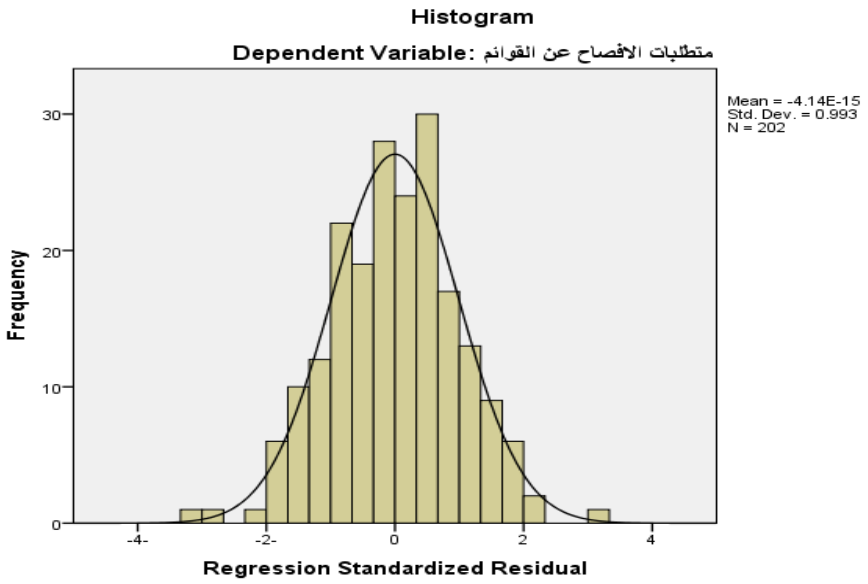
Case Number	Std. Residual	متطلبات الافصاح عن القوائم	Predicted Value	Residual
47	-3.122-	1.80	3.2698	-1.46979-
92	3.125	5.00	3.5288	1.47120

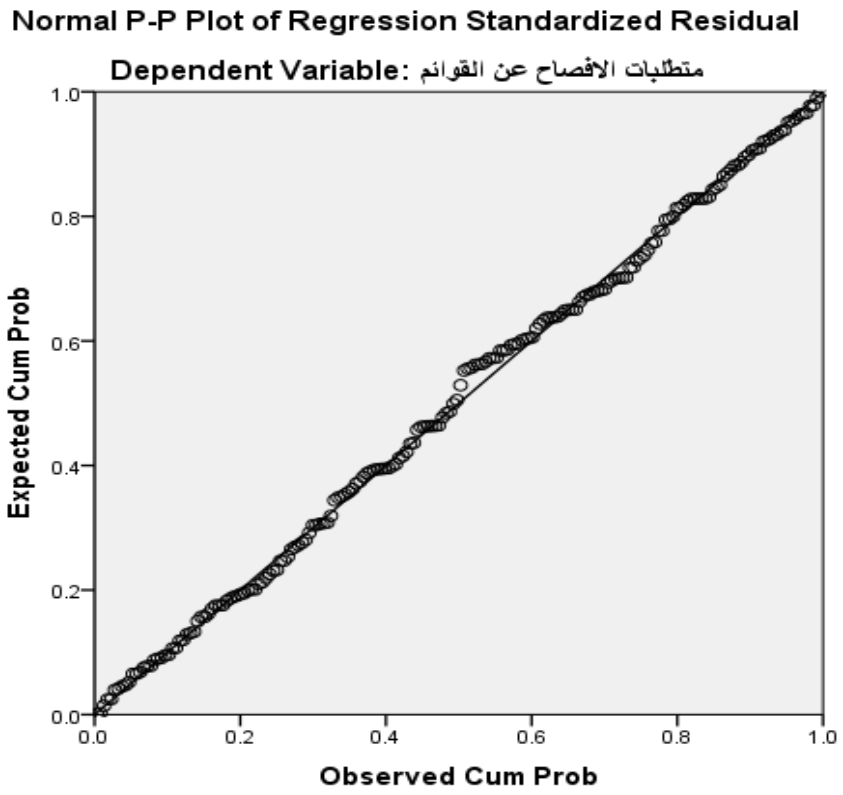
a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم

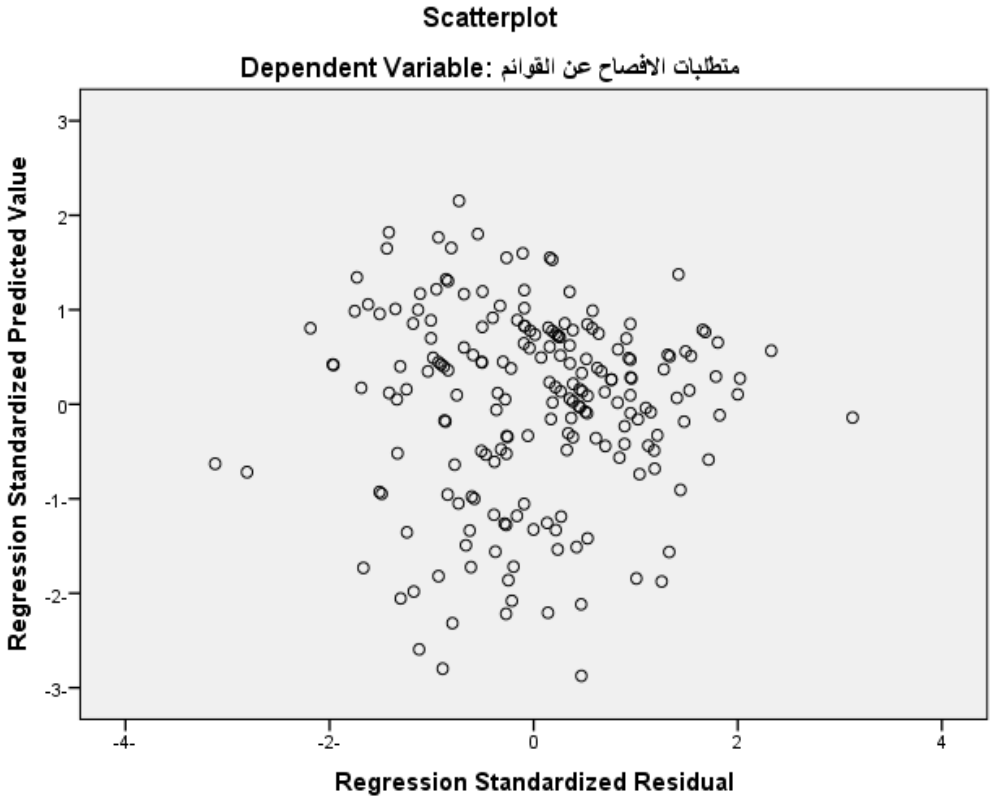
Residuals Statistics[a]

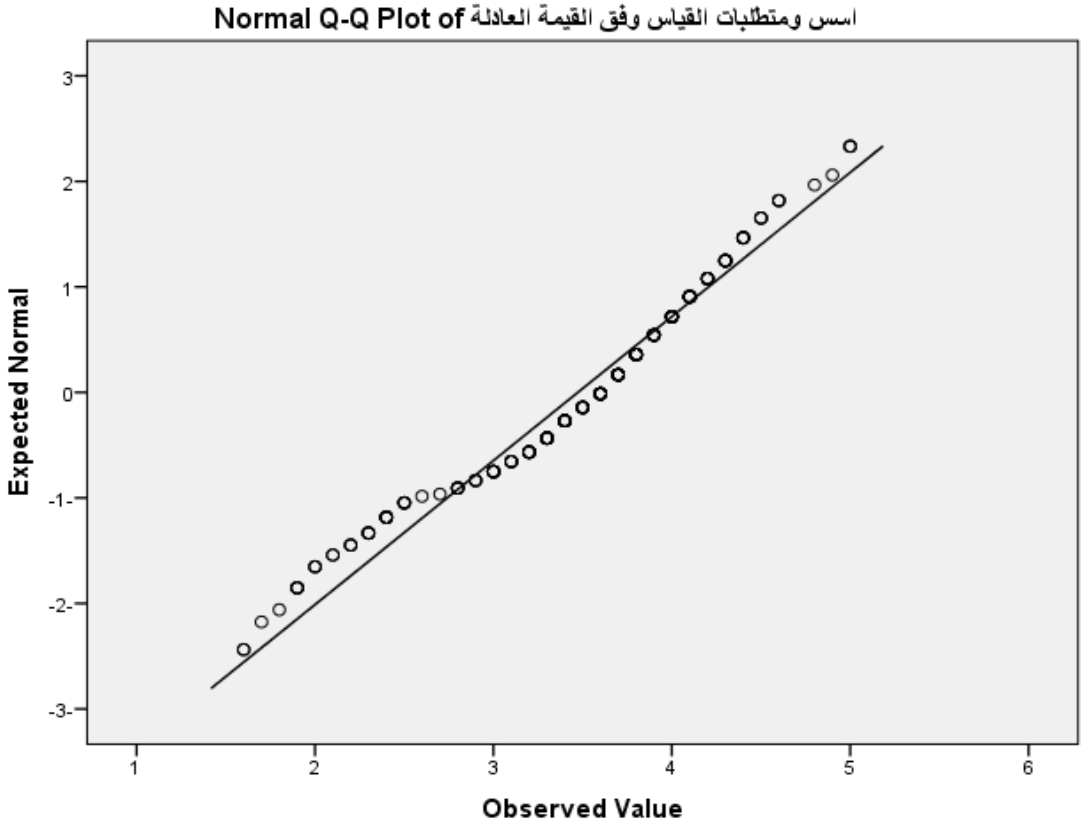
	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	N
Predicted Value	2.0799	4.7445	3.6035	.53008	202
Residual	-1.46979-	1.47120	.00000	.46729	202
Std. Predicted Value	-2.874-	2.153	.000	1.000	202
Std. Residual	-3.122-	3.125	.000	.993	202

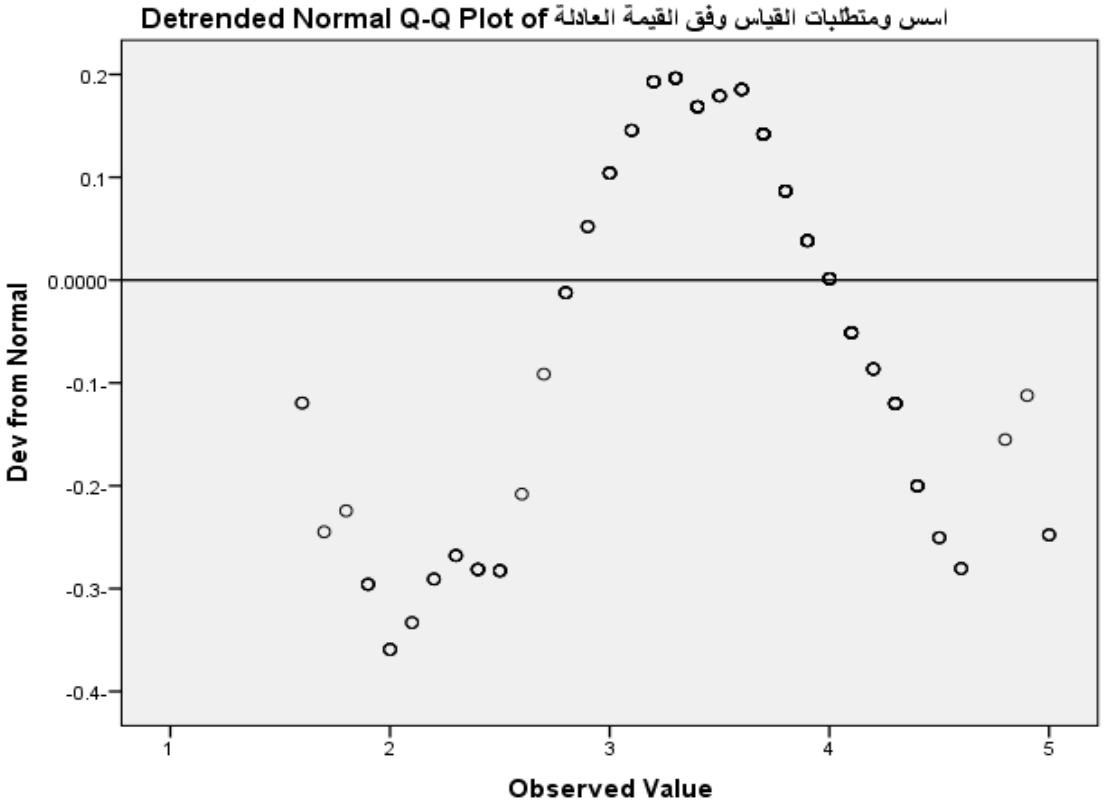
a. Dependent Variable: متطلبات الإفصاح عن القوائم






Scatterplot
Dependent Variable: متطلبات الافصاح عن القوائم
Regression Standardized Predicted Value
Regression Standardized Residual
3
2
1
0
-1-
-2-
-3-
-4-
-2-
0
2
4


Normal Q-Q Plot of اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة
Expected Normal
Observed Value
3
2
1
0
-1-
-2-
-3-
1
2
3
4
5
6



Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
العلاقة المتداخلة	202	100.0%	0	0.0%	202	100.0%

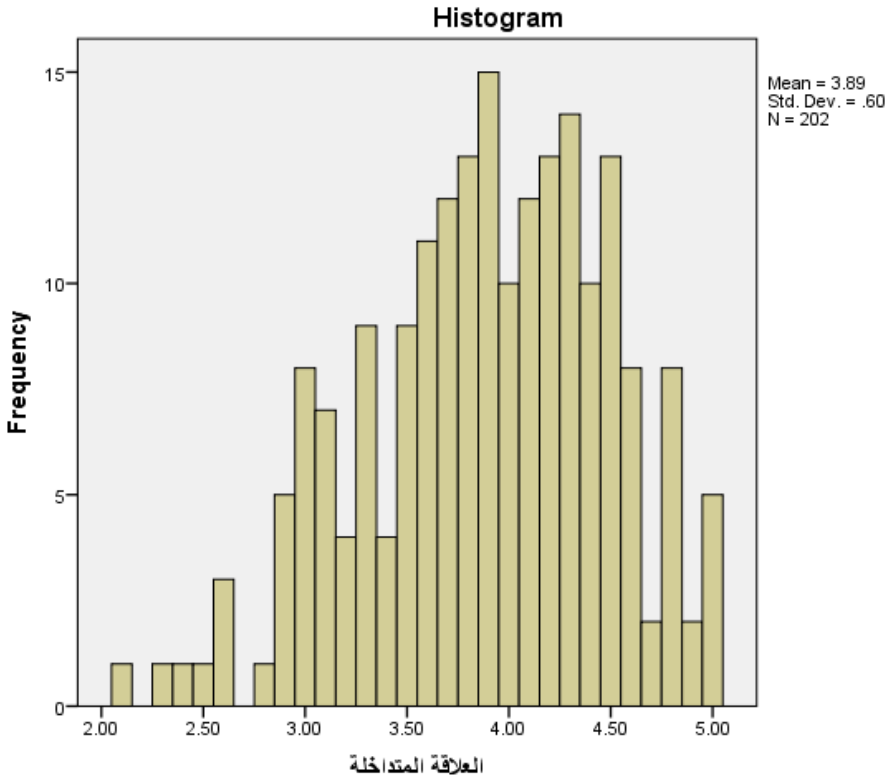
Descriptives

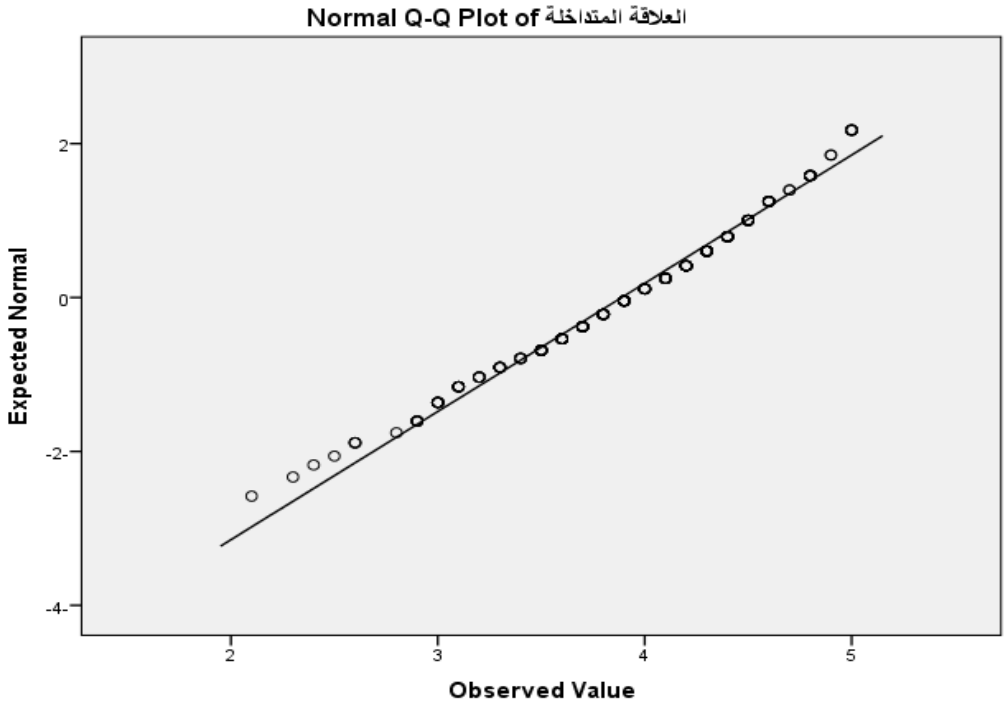
			Statistic	Std. Error
العلاقة المتداخلة	Mean		3.8886	.04222
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.8054	
		Upper Bound	3.9719	
	5% Trimmed Mean		3.9045	
	Median		3.9000	
	Variance		.360	
	Std. Deviation		.60002	
	Minimum		2.10	
	Maximum		5.00	
	Range		2.90	
	Interquartile Range		.80	
	Skewness		-.396-	.171
	Kurtosis		-.234-	.341

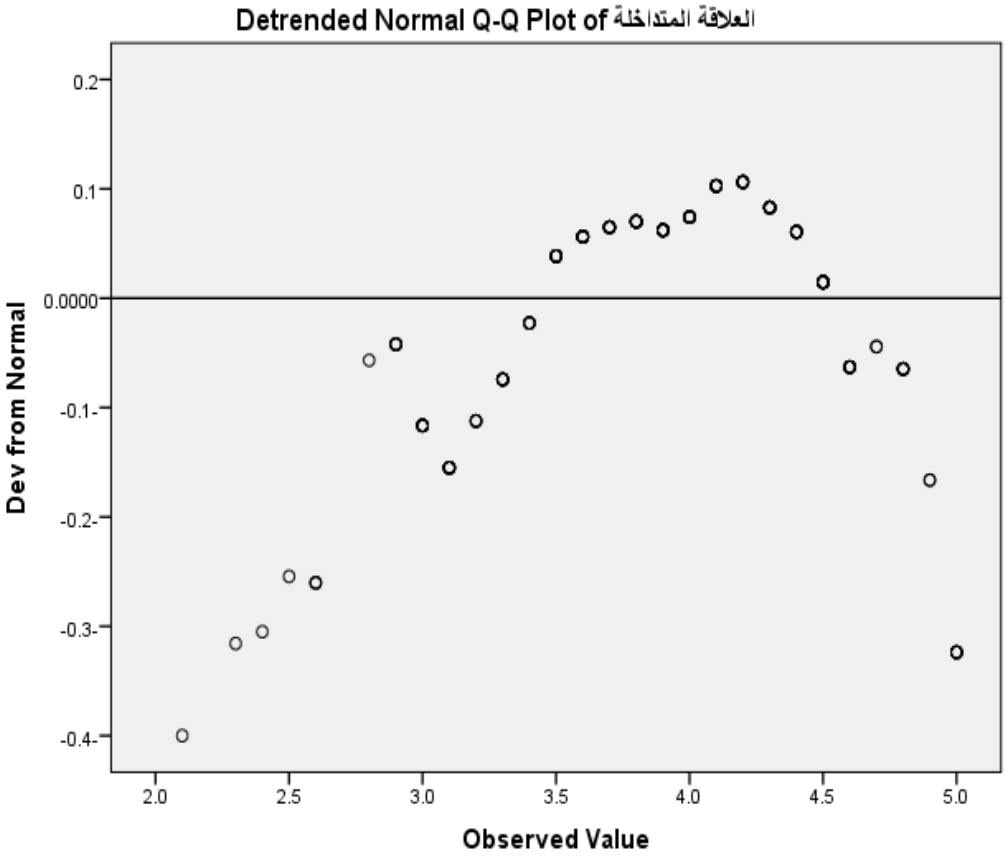
Tests of Normality

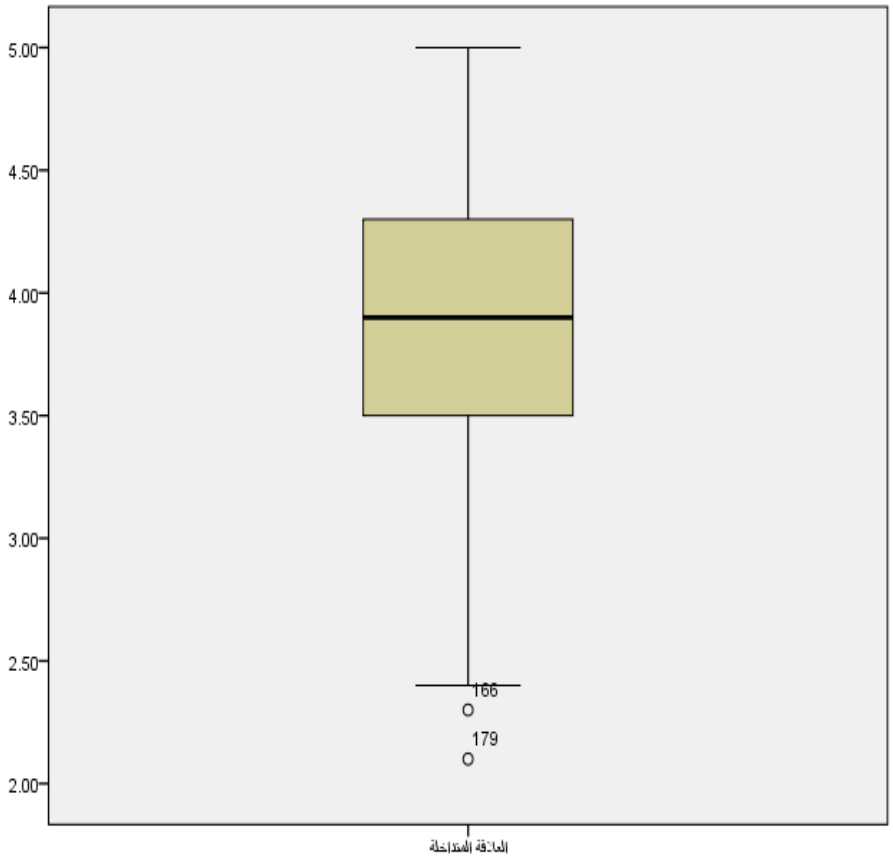
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
العلاقة المتداخلة	.069	202	.019	.981	202	.007

a. Lilliefors Significance Correction






Detrended Normal Q-Q Plot of العلاقة المتداخلة
Dev from Normal
0.2
0.1
0.0000
-0.1-
-0.2-
-0.3-
-0.4-
2.0
2.5
3.0
3.5
4.0
4.5
5.0
Observed Value


5.00
4.50
4.00
3.50
3.00
2.50
2.00
166
179
العلاقة المتداخلة

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	202	100.0%	0	0.0%	202	100.0%
متطلبات الافصاح عن القوائم	202	100.0%	0	0.0%	202	100.0%
العلاقة المتداخلة	202	100.0%	0	0.0%	202	100.0%
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	202	100.0%	0	0.0%	202	100.0%

Descriptives

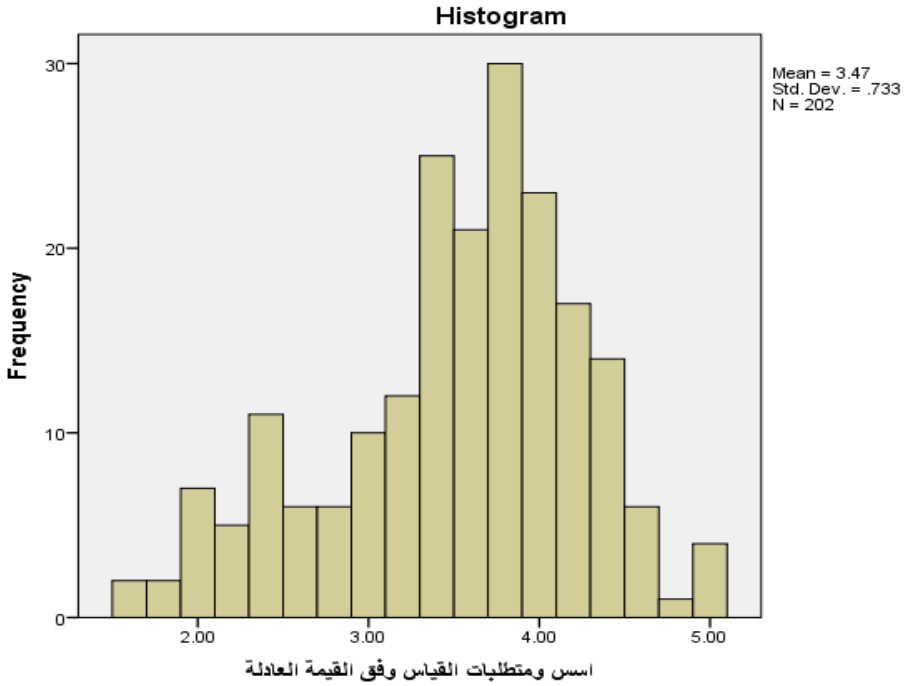
			Statistic	Std. Error
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	Mean		3.4733	.05154
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.3716	
		Upper Bound	3.5749	
	5% Trimmed Mean		3.4937	
	Median		3.6000	
	Variance		.537	
	Std. Deviation		.73253	
	Minimum		1.60	
	Maximum		5.00	
	Range		3.40	
	Interquartile Range		.90	
	Skewness		-.551-	.171
	Kurtosis		-.111-	.341
متطلبات الافصاح عن القوائم	Mean		3.6035	.04972
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.5054	
		Upper Bound	3.7015	
	5% Trimmed Mean		3.6299	
	Median		3.8000	
	Variance		.499	
	Std. Deviation		.70664	
	Minimum		1.70	
	Maximum		5.00	
	Range		3.30	
	Interquartile Range		1.00	
	Skewness		-.612-	.171
	Kurtosis		-.047-	.341
العلاقة المتداخلة	Mean		3.8886	.04222
	95% Confidence Interval for	Lower Bound	3.8054	

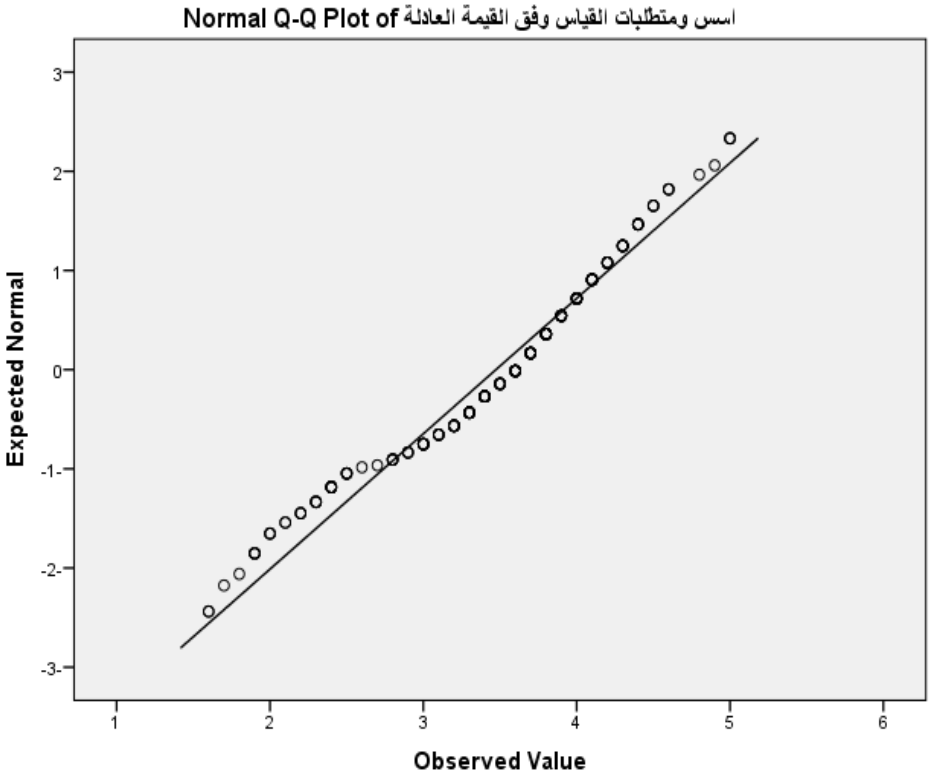
	Mean	Upper Bound	3.9719	
	5% Trimmed Mean		3.9045	
	Median		3.9000	
	Variance		.360	
	Std. Deviation		.60002	
	Minimum		2.10	
	Maximum		5.00	
	Range		2.90	
	Interquartile Range		.80	
	Skewness		-.396-	.171
	Kurtosis		-.234-	.341
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	Mean		3.6817	.04759
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3.5879	
		Upper Bound	3.7755	
	5% Trimmed Mean		3.6990	
	Median		3.7000	
	Variance		.457	
	Std. Deviation		.67633	
	Minimum		1.80	
	Maximum		5.00	
	Range		3.20	
	Interquartile Range		.90	
	Skewness		-.327-	.171
	Kurtosis		-.236-	.341

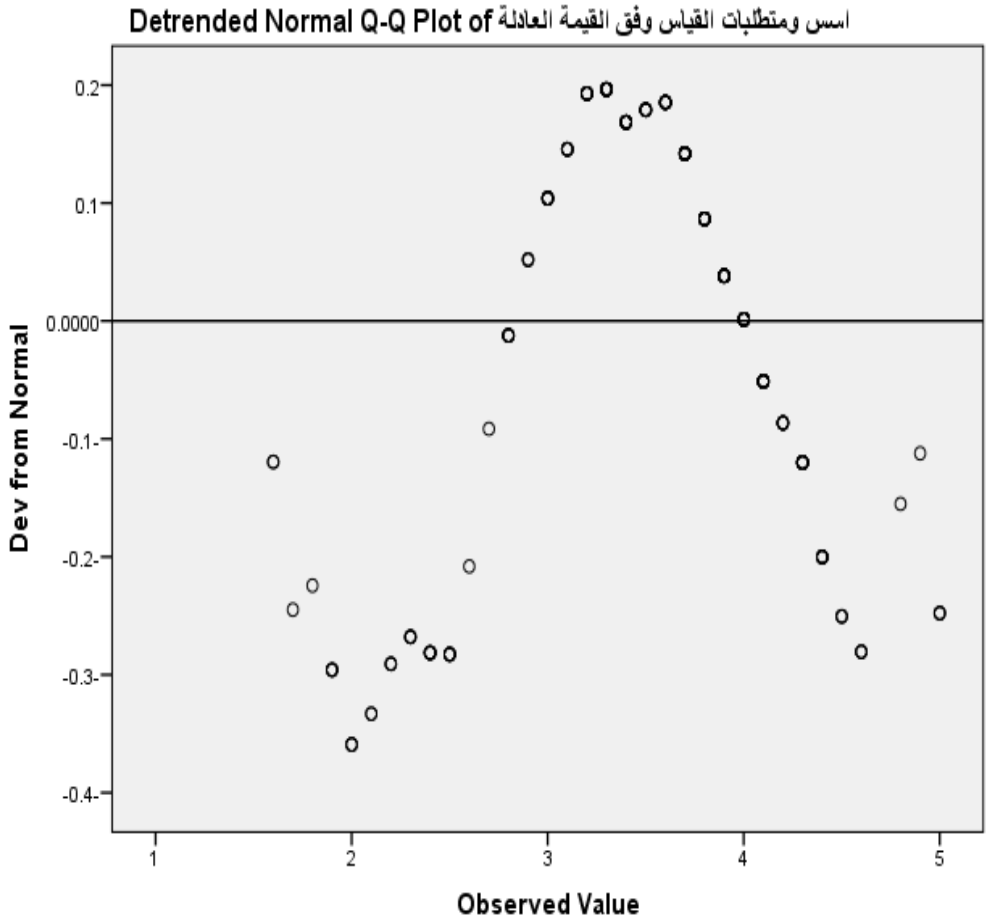
Tests of Normality

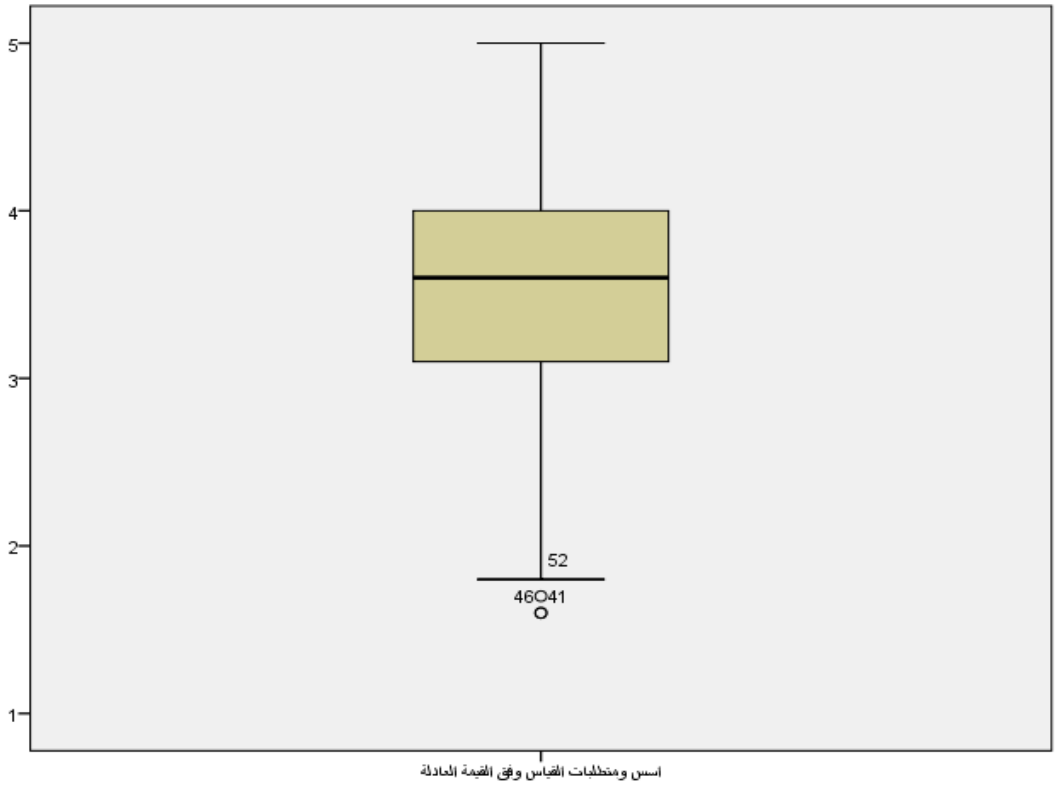
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة	.108	202	.000	.964	202	.000
متطلبات الافصاح عن القوائم	.124	202	.000	.963	202	.000
العلاقة المتداخلة	.069	202	.019	.981	202	.007
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية	.065	202	.036	.984	202	.024

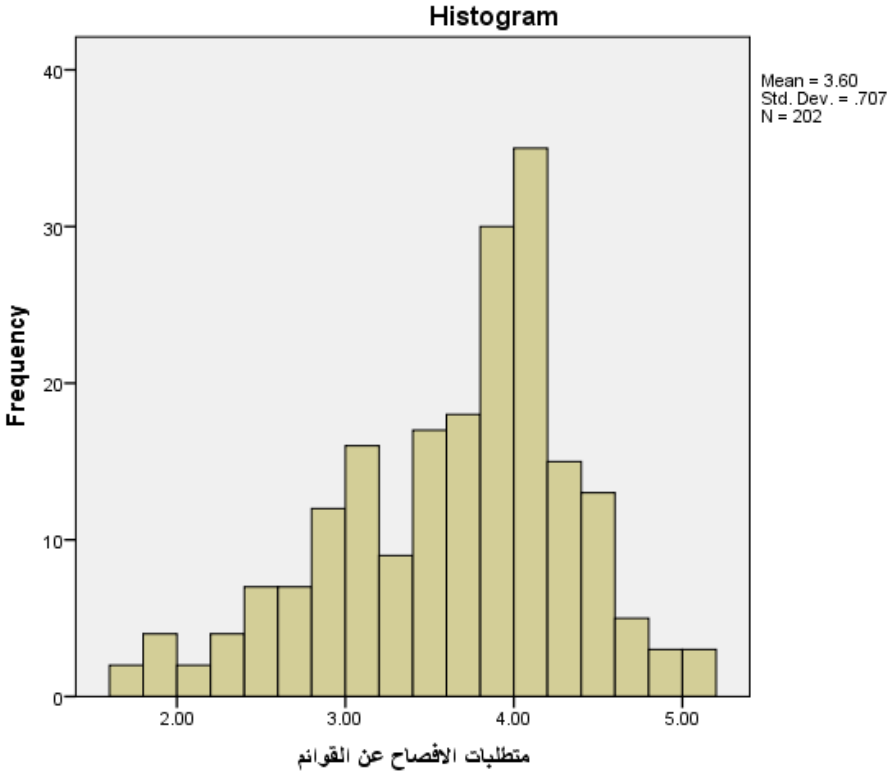
a. Lilliefors Significance Correction

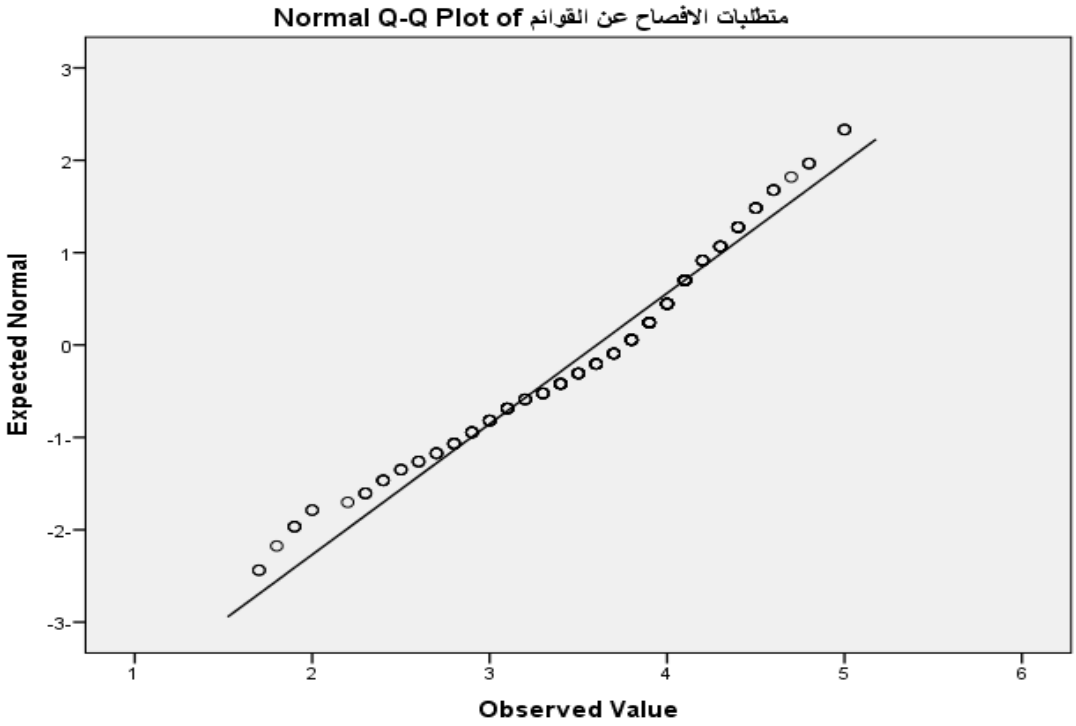

Histogram
Mean = 3.47
Std. Dev. = .733
N = 202
Frequency
30
20
10
0
2.00
3.00
4.00
5.00
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة

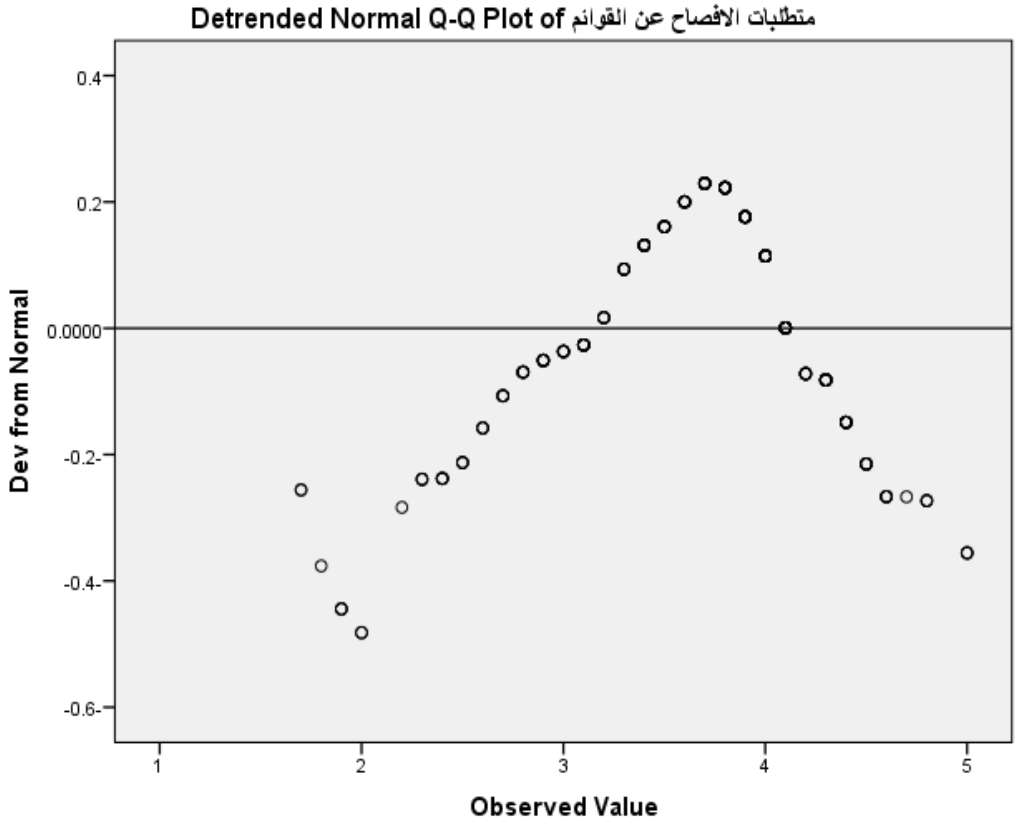

Normal Q-Q Plot of اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة
Expected Normal
3
2
1
0
-1-
-2-
-3-
1
2
3
4
5
6
Observed Value

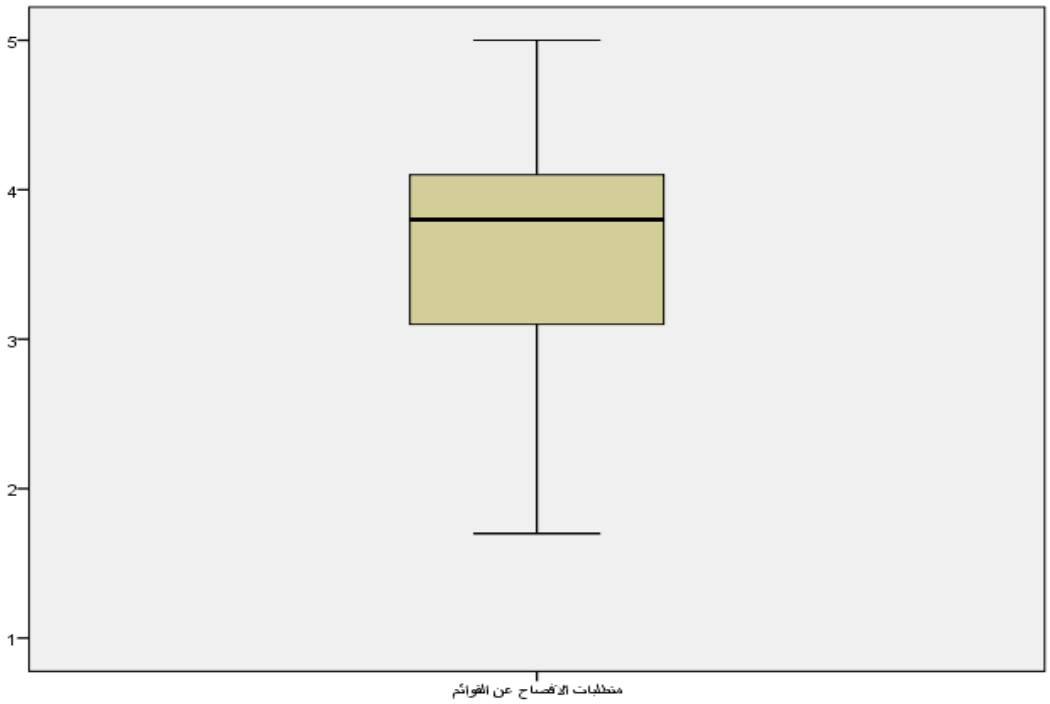

Detrended Normal Q-Q Plot of اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة
Dev from Normal
0.2
0.1
0.0000
-0.1
-0.2
-0.3
-0.4
1
2
3
4
5
Observed Value

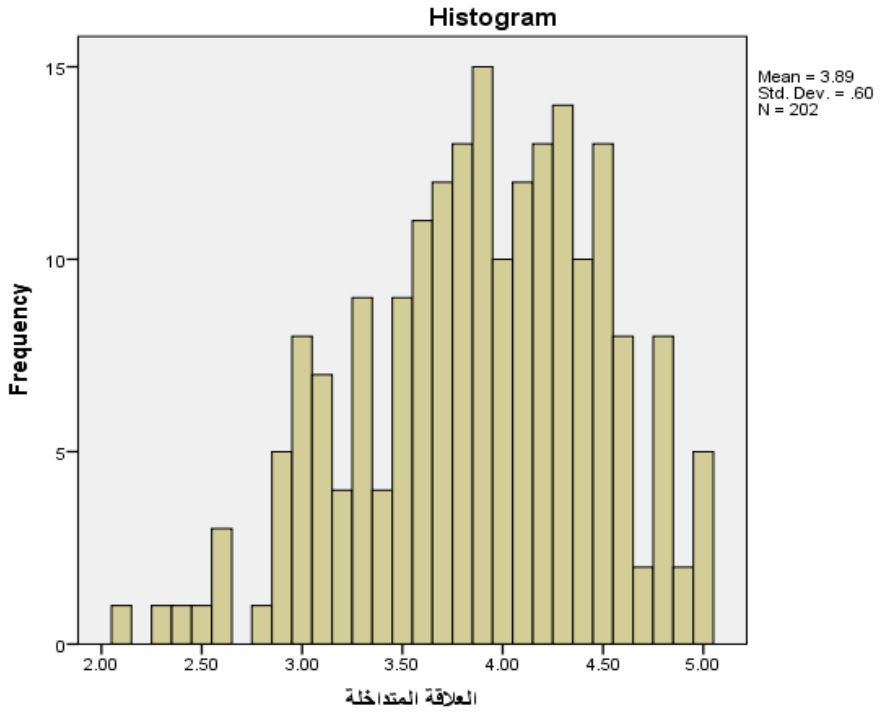

5
4
3
2
1
52
46O41
اسس ومتطلبات القياس وفق القيمة العادلة

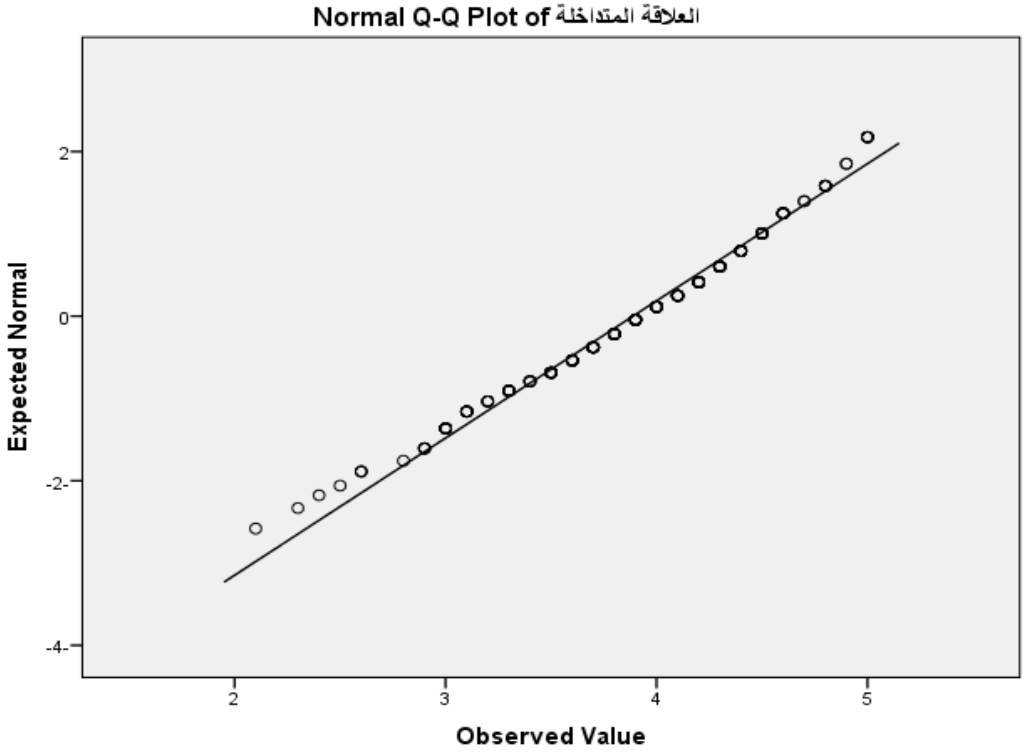

Histogram
Mean = 3.60
Std. Dev. = .707
N = 202
Frequency
40
30
20
10
0
2.00
3.00
4.00
5.00
متطلبات الأفصاح عن القوائم

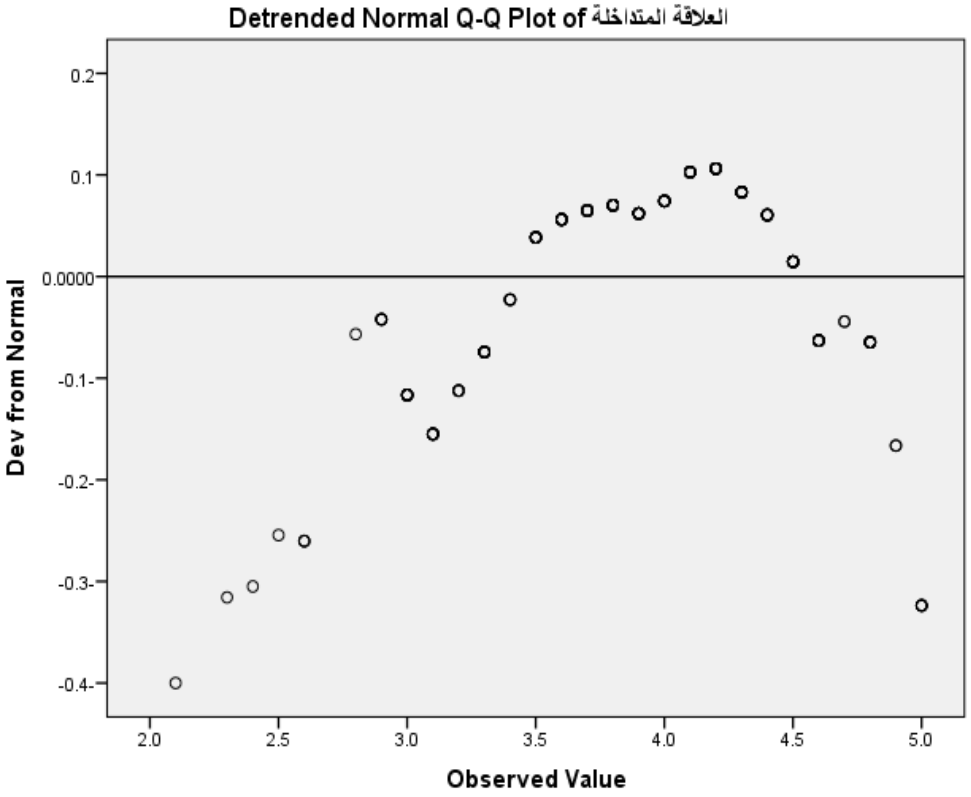

Normal Q-Q Plot of متطلبات الافصاح عن القوائم
Expected Normal
3
2
1
0
-1
-2
-3
1
2
3
4
5
6
Observed Value

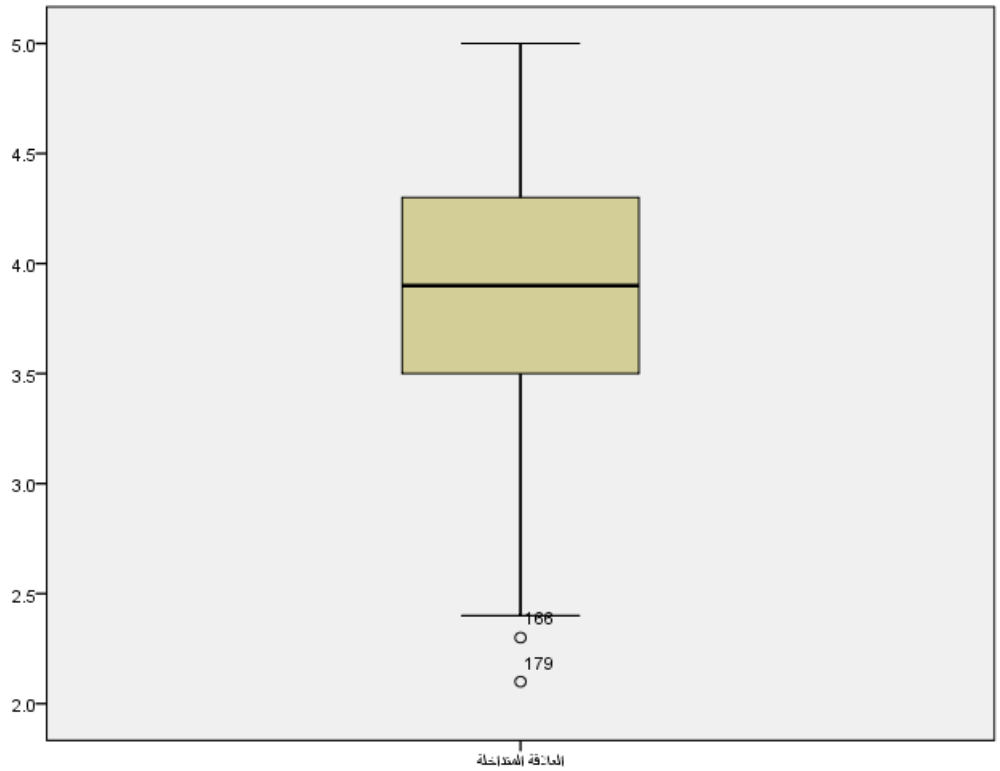

Detrended Normal Q-Q Plot of متطلبات الافصاح عن القوائم
Dev from Normal
0.4
0.2
0.0000
-0.2-
-0.4-
-0.6-
1
2
3
4
5
Observed Value

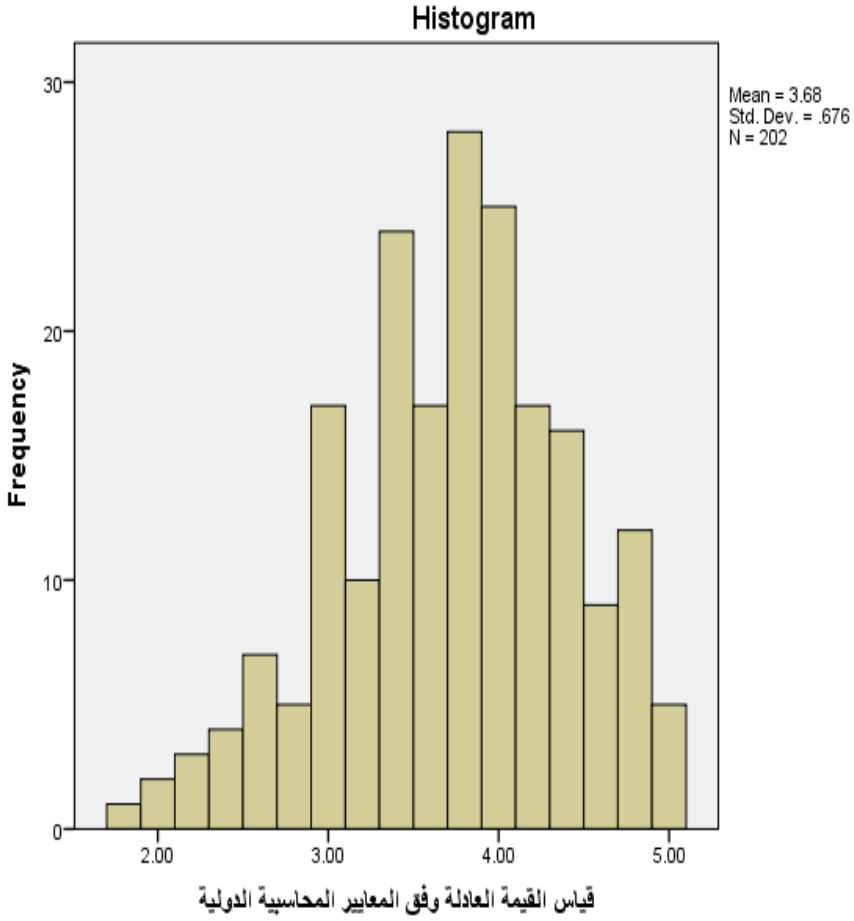

5
4
3
2
1
متطلبات الافصاح عن القوائم

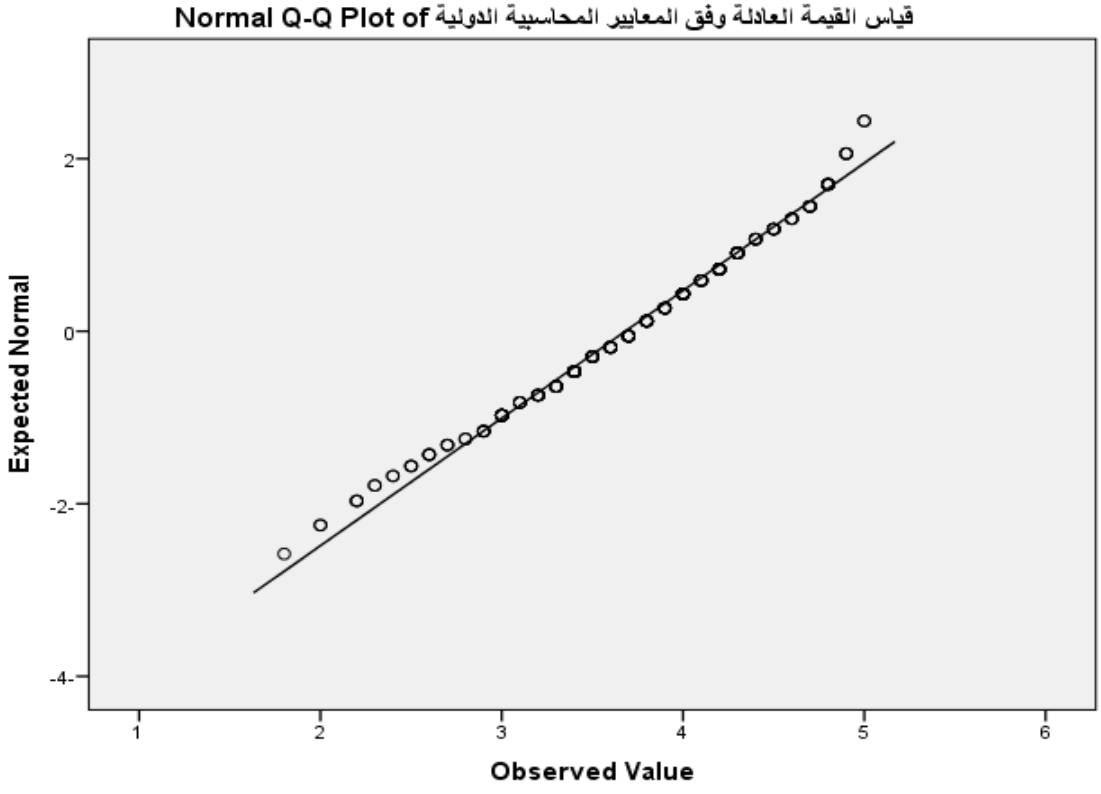

Histogram
Mean = 3.89
Std. Dev. = .60
N = 202
Frequency
15
10
5
0
2.00
2.50
3.00
3.50
4.00
4.50
5.00
العلاقة المتداخلة

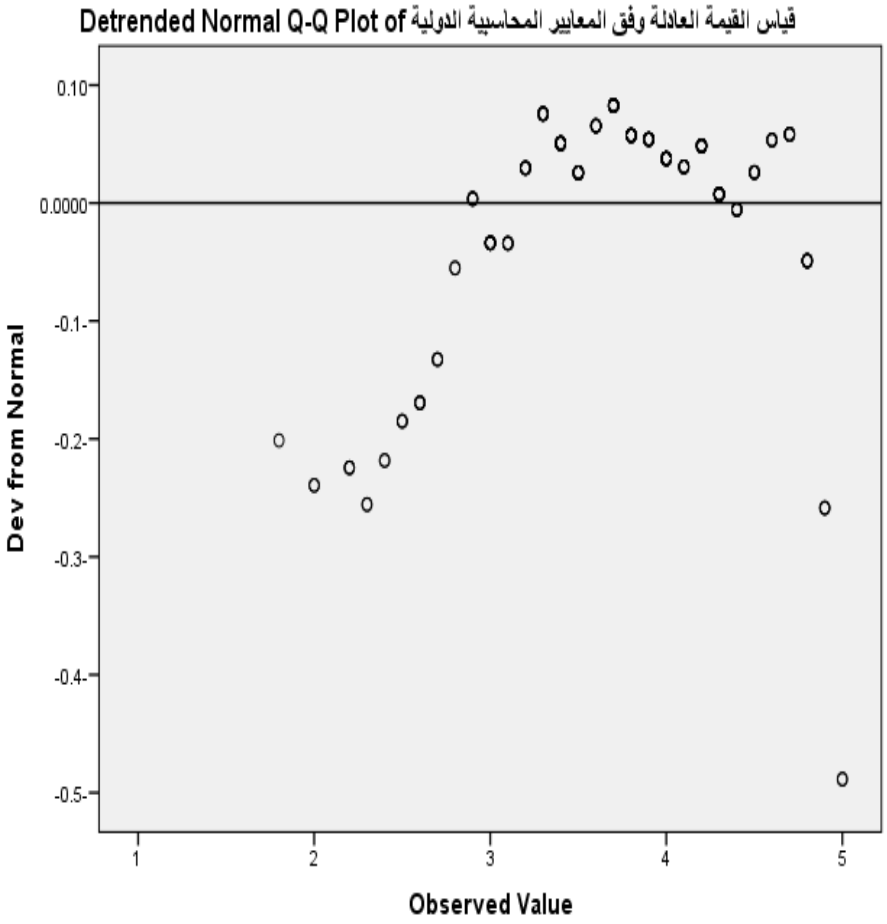

Normal Q-Q Plot of العلاقة المتداخلة
Expected Normal
2
0
-2-
-4-
2
3
4
5
Observed Value

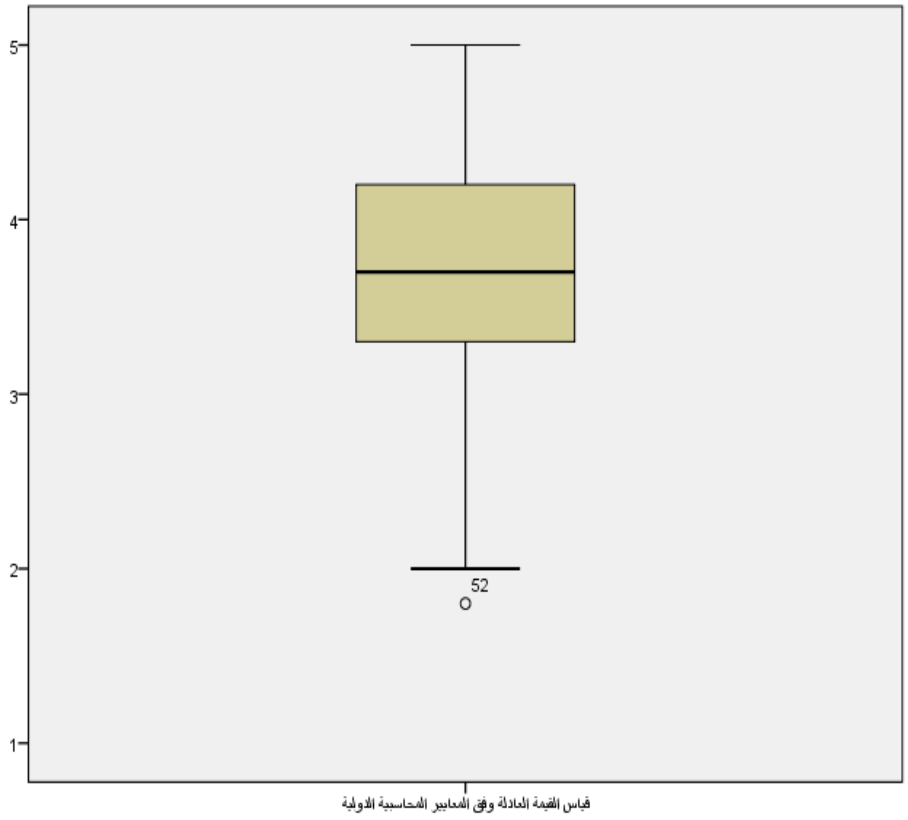

Detrended Normal Q-Q Plot of العلاقة المتداخلة
Dev from Normal
0.2
0.1
0.0000
-0.1
-0.2
-0.3
-0.4
2.0
2.5
3.0
3.5
4.0
4.5
5.0
Observed Value

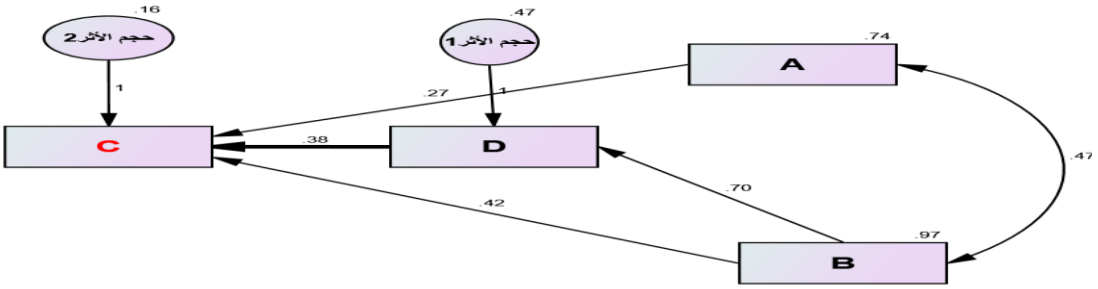

5.0
4.5
4.0
3.5
3.0
2.5
2.0
166
179
العلاقة المتداخلة


Histogram
Mean = 3.68
Std. Dev. = .676
N = 202
Frequency
30
20
10
0
2.00
3.00
4.00
5.00
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية


Normal Q-Q Plot of قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
Expected Normal
2
0
-2
-4
1
2
3
4
5
6
Observed Value


Detrended Normal Q-Q Plot of قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية
Dev from Normal
0.10
0.0000
-0.1-
-0.2-
-0.3-
-0.4-
-0.5-
1
2
3
4
5
Observed Value


5
4
3
2
1
52
قياس القيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية


.16
حجم الأثر2
.47
حجم الأثر1
.74
A
1
.27
.1
C
.38
D
.47
.70
.42
.97
B