واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

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

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

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

محمد زرقون
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
zergounemed@gmail.com

فارس بن يدير
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر
fares.benidir1@gmail.com

ملخص : تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وللوصول لأهداف ونتائج الدراسة ، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، و في الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وأيضا أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، بالإضافة إلى أن لتطبيق القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات، وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة .

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

Summary:
This study aims to identify the reality of the application of fair value in the Algerian accounting environment accounting, to reach the objectives and results of the study, questionnaire was used as a tool for research in the field study, and in the last concluded The study that Algerian economic institutions listed apply the fair value model in the measurement and accounting disclosure, and also that there is an important role for the adoption of Financial Accounting System (SCF) for the fair value model to measure the accounting as well as the disclosure of which, in addition to that for the application of the fair value of a positive impact on the quality of information accounting by maximizing the qualitative characteristics of that information , and also study found that there are obstacles and challenges that make the Algerian accounting environment is suitable for the application of fair value.

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

I. تمهيد:

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

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

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

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

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

ويندرج تحت هذه الإشكالية التساؤلات الفرعية التالية :

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

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

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

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

- ✓ تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية في كونها تمهد الطريق لضرورة الاستغناء عنها في القياس المحاسبي لعدم موثوقية القياس المحاسبي عند تطبيقها ؛
- ✓ التعرف على مفهوم ومداخل تقييم القيمة العادلة ؛

- ✓ التعرف على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و علاقتها بالقياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة ؛
- ✓ معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بالقيمة العادلة ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية ؛
- ✓ الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

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

أما بالنسبة للجانب الميداني فقد تم الاعتماد على نفس المنهج وذلك من خلال استخدام المنهج الفرعي منه متمثلا في الوصفي، من خلال استعمال أداة الاستبيان للوقوف على آراء عينة من المختصين والمهتمين بالموضوع، ومن ثم تحليله باستخدام الأساليب الإحصائية لكل فئة من فئات الدراسة، وبالتالي الوصول إلى مجموعة من النتائج .

- **الدراسات السابقة :** وقد استطاع الباحثين الوقوف على جملة من الدراسات ذات الصلة بموضوع البحث نذكر منها:

- **دراسة (يامن خليل الزغبي 2005)[1]** بعنوان**: " القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان (دراسة ميدانية) "**، هدفت الدراسة إلى تحديد أهمية مدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي في الشركات الصناعية الأردنية ، وقد أظهرت نتائج الدراسة انه يوجد تمسك من قبل الفئة المستهدفة بالاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي وعدم الرغبة بالتحول عنها على الرغم من معرفتهم بالعديد من المشاكل التي تعتريها، وأيضا أن هناك غموضا في فهم مدخل القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي في البيئة الأردنية ، وأيضا إلى أن البيئة الأردنية لا تتوفر فيها مقومات استخدام القيمة العادلة بسبب عدم مساعدة الظروف الثقافية والتشريعات المحلية في تطبيقها ، كما خلصت النتائج إلى أن القيمة العادلة لا تشكل أهمية كبيرة للفئة المستهدفة على الرغم من اعترافهم بأن المعلومات التي تقدمها عن الشركات الصناعية هي أكثر موثوقية وأكثر ملائمة من التكلفة التاريخية.
- **دراسة (فلوح، وحسن،2011)[2]** بعنوان**: " محاسبة القيمة العادلة في شركات التأمين (دراسة تطبيقية) "** ، يتلخص هدف هذه الدراسة في التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأهمية التقييم العادل لأصول والتزامات شركات التأمين، والمشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيقه، ودراسة واقع تطبيق هذا التقييم في شركات التأمين السورية والصعوبات التي تواجهه ، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها ، أن استخدام مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول والالتزامات عموما ، وأصول والتزامات عقود التأمين خصوصا يقدم مزايا ومنافع كبيرة تؤهله ليكون أساس القياس الأكثر قبولا واستخداما في العالم في السنوات المقبلة لقياس الأصول والالتزامات في المنشأة الاقتصادية، وأيضا أن بعض شركات التأمين السورية قيمت بعض الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة وكذلك الحال فيما يتعلق بأصول والالتزامات عقود التأمين ، وأفصحت عن ذلك في التقارير المالية .إلا أن استخدام هذا التعبير كان خجولا ورأى الباحث أن السبب في ذلك يعود إلى المشاكل والصعوبات التالية : ضعف نشاط سوق الأوراق المالية السورية وضعف خبرة شركات التأمين السورية وكوادرها بتطبيق المعايير الدولية التي تتضمن القيمة العادلة وآلية قياسها .

- **دراسة (مسعود بوخالفي، 2013)**[3] بعنوان: " **أثر الإفصاح بالقيمة العادلة على الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية"**، تهدف هذه الدراسة لمعالجة مشكلة الإفصاح الصادر وفق القيمة العادلة وماله من تأثير على موثوقية وملائمة المعلومات الناتجة عنه بالنسبة لمستخدمي الإبلاغ المالي في المؤسسات الجزائرية ، وفي الأخير توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

✓ وجود أهمية لتبني النظام المحاسبي المالي الجزائري للقيمة الحقيقية (العادلة) في إعادة التقييم للأصناف المحاسبية التي أوجب النظام المحاسبي إعادة تقييمها بالقيمة العادلة وكذلك الإفصاح بموجبها،

✓ أن هناك اتفاق بشكل ايجابي يؤيد استخدام القيمة العادلة في الإفصاح لأنه يعزز وجود الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الأربعة التي أكد عليها النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية،

✓ هناك تحديات يمكن أن تواجه المؤسسات الجزائرية في حالة إعادة التقييم بالقيمة الحقيقية والإفصاح بموجبها في الكشوف المالية.

- **دراسة (Christensen & Nikolaev, 2013)**[4] بعنوان: **" Does Fair Value Accounting for Non-Financial Assets Pass the Market Test ? "** ، تهدف هذه الدراسة إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية، بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية مثل المباني والمعدات تكون اقل كفاءة لمتخذي القرارات إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية، وان معايير الإبلاغ المالي (IFRS) قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول غير المالية، مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسة المحاسبية المستخدمة.

1. التكلفة التاريخية ومبررات التوجه نحو القيمة العادلة :

يعد مبدأ التكلفة التاريخية أحد المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم.[5] وتشير التكلفة التاريخية إلى مقدار النقدية (أو ما يعادلها) التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه ، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو السعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل.[6]

ويقوم مبدأ التكلفة التاريخية على عدة مبررات، حيث توفر درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية . وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظرا لاعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير عرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي، ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها، كما أن الصفة المميزة للتكلفة التاريخية هي أن القيمة النقدية الدالة للقيمة التبادلية للعملية تمثل المصدر الرئيس لقياس القيمة.[7]

بالرغم من تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا أنه أثار كثيرا من الانتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئًا من الماضي، الذي ينحرف قليلا أو كثيرًا عن قيمته الحالية خاصة بعد انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات حيث لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالاعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.[8] وبالتالي لم تعد القيم التي

تظهر في القوائم المالية في ظل المحاسبة التقليدية تقدم الخدمات المطلوبة منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين والاقتصاديين، إذ أصبح الاقتصاد وثيق الصلة بالمحاسبة فلا يمكن تصور دراسة عن العرض أو الطلب أو مدى الاستثمار أو حجم الإنفاق أو حجم الائتمان أو الدخل القومي أو السياسة النقدية وغير ذلك من المواضيع دون توفر معلومات مالية دقيقة وذات موثوقية ومكتملة من حيث النوعية أو الكمية، ومقدمة في أوقاتها المناسبة.[9]

2. مفهوم ومداخل تقييم القيمة العادلة:

أ- تعريف القيمة العادلة :

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فقد عرفت القيمة العادلة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وذلك في المعيار المحاسبي الدولي **(IAS 39)** بأنها " القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة، والتي تعمل في ظل ظروف السوق العادية ".[10]

وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في المعيار الدولي للتقارير المالية رقم **13 IFRS** قياس القيمة العادلة أنها "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس ".[11]

أما مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية فقد عرفتها " السعر الذي يجعل الملكية تتبدل بين مشتري راغب في الشراء وبائع راغب في البيع حين لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وان يكون كلا الطرفين على معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية".[12]

أما لجنة معايير التقييم الدولية **(IVSC)** فعرفتها في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: " هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشترٍ وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة ".[13]

وقد قدم مجلس معايير المحاسبة المالية **FASB** في معياره رقم **157** مفهوما شاملا للقيمة العادلة حيث عرفها على أنها " الثمن الذي سيتم استلامه لبيع أحد الأصول أو المدفوع لسداد التزام في صفقة منظمة ما بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس".[14]

وطبقا لتعريف FAS 157 فإن تاريخ القياس يعني أن القيمة العادلة يجب أن تعكس ظروف السوق في تاريخ الميزانية العمومية، أما المشاركين في السوق فهم المشترين والبائعين في السوق والذين سيحصلون على الفائدة الأكبر من الأصول والالتزامات والذين يجب أن يتصفوا بالصفات الآتية : مستقلين عن بعضهم البعض، ولديهم المعرفة والدراية الكاملة حول قرار الاستثمار وحول الأصول أو الالتزامات موضوع التبادل، ولديهم القدرة على إتمام الصفقة، ولديهم الاستعداد والرغبة الكاملة والمستقلة للقيام بالصفقة، أما السوق النشط فيقصد به السوق الذي يعظم من المبلغ المتوقع لبيع الأصل أو يقلل من المبلغ الذي سيدفع عن نقل المسؤولية، والصفقة المنظمة تعني عرض الأصول والالتزامات خلال فترة زمنية كافية لإطلاع جميع الأطراف عليها والتسويق لها.[15]

وتنشأ القيمة العادلة من خلال إحدى : المستويات الثلاثة (سوق القيمة العادلة):[16]

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

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

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

ب- مداخل تقييم القيمة العادلة:

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ضل ظروف السوق الحالية.[17]

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي SFAS No 157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي:[18]

- **مدخل السوق Market Approach :** يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة.
- **مدخل الدخل Income Approach :** يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية PVT) اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود.
- **مدخل التكلفة Cost Approach :** يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسيه.

3. علاقة القيمة العادلة بالخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية :

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي أحد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة، وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية، كما إنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبير.[19]

ولقد طالب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية، ويعزى ذلك إلى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين، مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية.[20]

كما يشير معيار المحاسبة الدولي رقم 32 فقرة 78 إلى أن معلومات القيمة العادلة تعد مفيدة في العديد من القرارات المتخذة من قبل مستخدمي البيانات المالية إذ أنها في كثير من الحالات تؤدي إلى ما يلي:[21]

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

4. القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية :

تبنى النظام المحاسبي المالي (SCF) نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية "، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها:[22] " المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية".

كما عرفتها المادة السادسة من النظام رقم 08/9 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها :[23] " المبلغ الذي يمكن على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية ".

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

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

1. **صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية :** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية،[24]
2. **تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي:** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية،[25]
3. **غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة :** إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم و السندات و مشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد و عميق على النظام المالي للجزائر،[26]
4. **غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني:** إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الوقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.[27]

II. الطريقة والأدوات المستخدمة:

1.مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من **المؤسسات المدرجة** في البورصة الجزائرية والبالغ عددها خمس مؤسسات وذلك لدراسة مدى تطبيق هذه المؤسسات لنموذج القيمة العادلة وذلك وفق النظام المحاسبي المالي، بالإضافة إلى ذلك يتكون المجتمع من **أكاديميين** حيث تم قبول ضمن مجتمع الدراسة بناء على الانتماء إلى الدراسات العليا، الماجستير فما فوق.

وأيضا **المهنيين** الحاصلين على شهادة الليسانس على الأقل في مجال المحاسبي أو التخصصات القريبة من المحاسبة، وذلك لدراسة مدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة.

وتتكون عينة الدراسة من فئتين :

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

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

الفئة الثانية: وهي عبارة عن أكاديميين ومهنيين وتتكون من:

- أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي أو القريبين من هذا التخصص، وطلبة ما بعد التدرج تخصص محاسبة وتدقيق أو محاسبة ومالية، وغيرها من التخصصات القريبة من المحاسبة.
- خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والموظفون في مكاتب الخبرة المحاسبية وكذا المتربصون لنيل شهادة الخبرة المحاسبية أو محافظي الحسابات.
- الموظفين والأجراء ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

قام الباحثين بتوزيع 27 استمارة استبيان على الفئة الأولى و 55 استمارة استبيان على الفئة الثانية، واعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق البريد الالكتروني أو بواسطة زملاء، و بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 24 استمارة المستلمة من الفئة الأولى و46 استمارة من الفئة الثانية، كما تم استخدام الأساليب الإحصائية من خلال برنامج (SPSS v20) وتحليل اتجاهات أراء العينة ومن هذه الأساليب المتوسط الحسابي (Meam) والانحراف المعياري (Standard Deviation) بالإضافة إلي استخدام أسلوب One sample t-test لاختبار الفرضيات.

2. قياس صدق وثبات أداة الدراسة

من أجل قياس مدى ثبات أداة القياس ولمعرفة مدى اعتمادية نتائجها فقد استخدم الباحثين اختبار (ألفا كرونباخ) للاتساق الداخلي، إذ تم استخراج معامل كرونباخ ألفا للاتساق الداخلي لجميع مقاييس وفقرات الاستبيان، وقد بلغت درجة اعتمادية الاستبيان حسب معيار ألفا كرونباخ (0.879) للفئة الاولى و (0.906) للفئة الثانية، وهي نسب ممتازة وذات اعتمادية عالية لنتائج الدراسة الحالية، ويوضح الجدول رقم (**01**) معاملات الثبات لعينة الدراسة، ويلاحظ من قيم ألفا كرونباخ أنها كانت أعلى من 60 % وهي النسبة المقبولة لتعميم نتائج الدراسة.

III. النتائج ومناقشتها:

1. تحليل نتائج أسئلة الاستبيان والخاصة بمحاور فرضيات الدراسة : من خلال هذا العنصر نحاول وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص كل مجموعة من مجموعات أسئلة الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع فقرات الاستبيان ثم استنتاج اتجاه العينة لكل فقرة من فقرات الاستبيان

- يظهر الجدول رقم (**02**) نتائج إجابات فئة المؤسسات المدرجة في البورصة الجزائرية (مؤسسة صيدال، مؤسسة أن سي أ رويبة) حول مدى تطبيق كلا ألمؤسستين لمحاسبة القيمة العادلة في التقييم، وسوف نقوم بمناقشة نتائج إجابات كل مؤسسة على حدا.

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

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

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

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

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

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

- فيما يتعلق بمدى أهمية تبني النظام المحاسبي المالي (SCF) لنموذج القيمة العادلة، ومن خلال نتائج التحليل الإحصائي المبينة في الجدول رقم (**03**) يلاحظ أن الفئة المستجوبة (الأكاديميين، والمهنيين) يعتبرون أن لتبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة أهمية بالغة وهذا ظاهر من خلال إجاباتهم التي تتجه اغلبها إلى المهم وبمتوسط حسابي بلغ (**2.58**) وانحراف معياري (**0.306**)، حيث حازت كل من التثبيتات المالية والقروض والخصوم المالية الأخرى بأعلى متوسط حسابي بلغ (**2.65**)، (**2.67**) على التوالي، أما بخصوص التثبيتات المعنوية فاتجهت الفئة إلى الحياد بمتوسط حسابي (**2.04**) وانحراف معياري (**0.689**) .

- يبين الجدول رقم (**04**) المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لأراء عينة الدراسة لمتغير العلاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وسوف نناقش نتائج الجدول حسب كل خاصية من الخصائص الأربعة ولكل فئة من فئات العينة :

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

ويتضح من الجدول ارتفاع متوسط أراء المؤسسات المدرجة حول الفقرة (03) بمتوسط حسابي (2.96)، وهو نفس الحال بالنسبة إلى الأكاديميين والمهنيين بمتوسط حسابي (2.89)، وبينما تأتي الفقرة (06) بأقل متوسط حسابي (2.33) (2.65) للمؤسسات المدرجة والأكاديميين، مهنيين على التوالي.

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

وتظهر نتائج الجدول أن الفقرة (09) قد أخذت اهتمام أراء فئة المؤسسات المدرجة بأعلى متوسط حسابي بلغ (**2.92**)، بينما جاءت الفقرة (14) بأعلى متوسط حسابي وصل إلى (2.72) من أراء فئة الأكاديميين والمهنيين.

ثالثا: خاصية القابلية للفهم : القابلية للفهم هي العامل الثالث في اختبار القيمة العادلة والتي اتجهت فيها أراء العينة وفق الجدول إلى الموافقة، فبلغ المتوسط الحسابي لكلا من الفئتين (المؤسسات المدرجة . الأكاديميين والمهنيين) إلى (**2.68**، **2.47**) على الترتيب، حيث اتجهت أراء كلا الفئتين وبأعلى متوسط حسابي إلى الفقرة (18) بينما جاءت الفقرة (15) بأدنى متوسط حسابي لكلا الفئتين أيضا حيث بلغ (**2.42**) بالنسبة إلى المؤسسات المدرجة و (**2.22**) بالنسبة إلى الأكاديميين والمهنيين.

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

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

- يصف الجدول رقم (**05**) وجهة نظر المستجوبين حول ما إذا كانت البيئة الجزائرية توفر المناخ المناسب والملائم لتطبيق القيمة العادلة، ويتضح من نتائج الجدول وجود مشكلات ومعوقات تقف عائقا أمام تطبيق محاسبة القيمة العادلة من وجهة نظر أراء العينة المستجوبة، حيث يتبين لنا أن الفقرة (06) والمتعلقة باحتياج المحاسبون خصوصا وباقي الفئات ذات العلاقة إلى تعميق وتطوير فهمها للقيمة العادلة، قد حصلت على أكثر تأييد وذلك بمتوسط حسابي قدره (2.92) لفئة المؤسسات المدرجة و (2.85) لفئة الأكاديميين والمهنيين، وأيضا ومن خلال الاستبيان نرى أن غالبية العينة المستجوبة توافق على وجود غموض حول مفهوم القيمة العادلة بمتوسط حسابي قدره (2.58) و (2.78) للفئة الأولى والثانية على التوالي، وبالتالي لدى العينة المستجوبة قناعة بأن هذا المفهوم يحتاج إلى توضيح أكثر. وفي حين أن الفقرة (09) والمتعلقة بمدى امتياز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكارات، تحصلت على أدنى تأييد من الفئتين وذلك بمتوسط حسابي بلغ (1.42) بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة و متوسط حسابي قدره (1.33) لفئة الأكاديميين والمهنيين.

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

الفرضية الأولى: يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (**06**) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لمؤسسة صيدال بلغت (**14.257**) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (**2.145**)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (**2.750** -) بالنسبة لمؤسسة رويبة وقيمتها المجدولة (**2.306**)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة (بالنسبة لمؤسسة صيدال)، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية نموذج القيمة العادلة** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

حيث أظهرت النتائج أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وذلك من خلال نتائج إجابات مؤسسة صيدال، حيث بينت النتائج أن المؤسسة تطبق المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة التقييم) بالنسبة لتثبيتاتها العينية ما عادا المباني والأراضي التي تقييم بالتكلفة التاريخية، وأيضا تقوم بتقييم تثبيتاتها المالية وفق القيمة العادلة ونفس الشيء عند تسلم إعانات حكومية.
أما بخصوص مؤسسة **أن سي أ رويبة** فهي لا تطبق نموذج القيمة العادلة، وتجدر الإشارة، ومن خلال المقابلة الشخصية مع محاسبي المؤسسة، أن المؤسسة كانت قد طبقت نموذج القيمة العادلة في سنة 2012 وبسبب اختلافها مع مصلحة الضرائب تم إلغاء العمل بها.
وبهذا يمكن القول أن الفرضية الأولى الخاصة بالدراسة والتي تقول " **تطبق المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية محاسبة القيمة العادلة** " محققة.

الفرضية الثانية: يتضح من البيانات الواردة في الجدول رقم (**06**) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين بلغت (12.793) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (2.021)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيمة t المحسوبة اكبر من قيمة t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

حيث أظهرت نتائج إجابات الفئة المستهدفة بالنسبة للفرضية الثانية على وجود دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي (**SCF**) لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجبها، وهذا ما أكدته نتائج المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد الفئة المرتفعة.
وبهذا يمكن إثبات صحة الفرضية الثانية الخاصة بالدراسة والتي تقول " **يوجد دور هام لمحاسبة القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي (SCF)** " .

الفرضية الثالثة: يتضح من البيانات الواردة في الجدول (**06**) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة بلغت (9.705) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (2.069)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (13.396) بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين وقيمتها المجدولة (2.021)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **توجد علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.
حيث أكدت نتائج الفرضية الثالثة على انه هناك علاقة بين تطبيق محاسبة القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية وذلك من خلال ما يلي:

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

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

الفرضية الرابعة: يتضح من البيانات الواردة في الجدول (**06**) أن قيمة t المحسوبة بالنسبة لفئة المؤسسات المدرجة بلغت (**9.817**) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة البالغة (**2.069**)، كما بلغت قيمة t المحسوبة (**10.364**) بالنسبة لفئة الأكاديميين والمهنيين وقيمتها المجدولة (**2.021**)، وبمقارنة القيم التي تم التوصل إليها في اختبار هذه الفرضية، يتبين أن قيم t المحسوبة اكبر من القيم t المجدولة، لذلك فانه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة التي تنص على انه " **يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة العديد من التحديات في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية** "، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

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

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

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

IV. الخلاصة :

تتبع أهمية هذه الدراسة في الرغبة على معرفة مدى أهمية تبني هذا النظام لمفهوم القيمة العادلة، وقبل ذلك دراسة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لذلك المفهوم وكذا دراسة علاقة تطبيق القيمة العادلة بتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وفي الأخير محاولة معرفة مدى ملائمة البيئة الجزائرية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة.

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

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

ملحق الجداول والأشكال البيانية:

الجدول رقم (01): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ لعينة الدراسة

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

المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

الجدول رقم (02): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الأولى:

الرقم	البيـــــــــــــــــــــان	مؤسسة صيدال			مؤسسة رويبة		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
أولا: التثبيتات العينية و المعنوية							
1	تقوم المؤسسة بإدراج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، أي بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.	2,87	0,352	موافق	1.33	0.500	غير موافق
2	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنها تتم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.	2,73	0,458	موافق	1.78	0.667	محايد
3	تقوم المؤسسة بالإفصاح بالقيمة العادلة للأراضي والمباني والتي هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجربه مقومون محترفون ومؤهلون .	1,53	0,516	محايد	1.44	0.527	غير موافق
4	بعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.	2,80	0,561	موافق	1.56	0.527	محايد
5	يتم تسجيل الزيادة الناتجة عن ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل ما عقب	2,93	0,258	موافق	1.67	0.500	محايد

	إعادة تقييمه مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان "فارق إعادة التقييم ".						
6	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تسجيل التثبيتات المعنوية على أساس مبلغها المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية وذلك بشرط الاستناد في تحديد القيمة العادلة إلى سوق نشطة.	1,53	0,516	محايد	1.44	0.726	غير موافق
7	في حالة إتباع المعالجة البديلة (إعادة التقييم)، فإنه يجب إظهار فارق إعادة التقييم في خط مخصص من حسابات رؤوس الأموال.	2,93	0,258	موافق	2.22	0.833	موافق
8	في حالة قيام المؤسسة بإعادة تقييم أصولها، فإنها تقوم بالإفصاح على ما يلي: ✓ الطرق والفرضيات المعتمدة في تحديد القيمة العادلة للأصول المعاد تقييمها، ✓ تاريخ إعادة التقييم، ✓ إلى أي مدى تم الاعتماد على مقيم مستقل في تحديد القيمة العادلة.	2,73	0,458	موافق	1.78	0.441	محايد
9	بعد الإدراج الأولي في الحسابات يتم تقييم جميع عقارات التوظيف على أساس القيمة العادلة.	1,87	0,352	محايد	1.67	0.500	محايد
10	إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق.	2,07	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
11	إذا اختارت المؤسسة في تقييم عقاراتها الموظفة نموذج القيمة العادلة، فإنه يشترط أن تفصح عن هذه الأصول بقيمتها العادلة في نهاية الدورة المالية حيث تصبح غير قابلة للاهتلاك.	2,00	0,000	محايد	1.78	0.441	محايد
12	يتم إدراج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة العادلة للعقار الموظف ضمن حسابات النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، وليس ضمن حساب رؤوس الأموال الخاصة.	2,00	0,000	محايد	1.78	0.441	محايد
13	في حالة عدم وجود سوق مماثلة للأصل المعني بالتقييم فإن المؤسسة تتخذ: ✓ الأسعار الحالية لأصول مختلفة، ✓ آخر أسعار السوق الأقل نشاطا وتعديلا، ✓ تحديث تدفقات الخزينة المستقبلية المحتملة.	2,67	0,617	موافق	1.67	0.500	محايد
14	في حالة إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة تقوم المؤسسة بمراجعتها سنويا.	1,40	0,632	غير موافق	1.67	0.500	محايد
15	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته العادلة ويطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
16	يتم إثبات الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة العادلة المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
17	في حالة عدم قدرة المؤسسة تقدير القيمة العادلة للأصل البيولوجي، فإنها تقوم بتقديم معلومات وأسباب بخصوص ذلك.	1,93	0,258	محايد	1.78	0.441	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات العينة والمعنوية	**2.23**	**0.102**	**/**	**1.70**	**0.403**	**/**
ثانيا: التثبيتات المالية							
18	تقوم المؤسسة بإدراج التثبيتات المالية في الحسابات وفق الفئات الأربعة التالية: ✓ سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة، ✓ السندات المثبتة لنشاط المحفظة، ✓ السندات المثبتة الأخرى،	2,87	0,352	موافق	1.33	0.500	غير موافق

	✓ القروض والحسابات الدائنة.						
19	تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين.	3,00	0,000	موافق	1.33	0.500	غير موافق
20	تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا وكذلك السندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: ✓ بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها = بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، ✓ بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها = بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.	3,00	0,000	موافق	1.33	0.500	غير موافق
21	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقة مباشرة في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.	3,00	0,000	موافق	1.67	0.500	محايد
22	يتم الإفصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.	3,00	0,000	موافق	1.67	0.500	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالتثبيتات المالية.	**2.97**	**0.070**	**/**	**1.47**	**0.412**	**/**
ثالثا: المخزونات							
23	عملا بمبدأ الحيطة والحذر، فإن مخزونات المؤسسة تقيم بأقل قيمة بين تكلفتها وقيمة إنجازها الصافية، وقيمة الإنجاز الصافية هي سعر البيع المقدر بعد طرح تكلفتي الإتمام والتسويق.	1,80	0,414	محايد	1.78	0.441	محايد
24	تقيم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولي ولدى تاريخ إقفال السنة المالية بقيمتها العادلة منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع.	1,87	0,352	محايد	1.67	0.500	محايد
25	تثبت الخسائر أو الأرباح المتأتية عن التغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها أي منها.	2,07	0,258	محايد	1.67	0.500	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالمخزونات.	**1.91**	**0.266**	**/**	**1.70**	**0.455**	**/**
رابعا: الإعانات							
26	يتم إدراج في الحسابات الإعانات الحكومية بقيمتها العادلة ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل وذلك بشرط توفر ضمان معقول: ✓ بأن المؤسسة تمتثل للشروط الملحقة بالإعانات، ✓ وبأن الإعانات سيتم استلامها.	3,00	0,000	موافق	1.78	0.441	محايد
خامسا: القروض والخصوم المالية الأخرى							
27	تقيم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل بتكلفتها المتمثلة في القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند التنفيذ.	2,07	0,258	محايد	1.56	0.527	محايد
28	بعد الاقتناء، تقوم الخصوم المالية حسب التكلفة باستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.	2,00	0,000	محايد	1.56	0.527	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالقروض والخصوم المالية.	**2.03**	**0.129**	**/**	**1.56**	**0.527**	**/**
سادسا: تقييم الأعباء والإيرادات المالية							
29	العمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح الإيراد المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.	1,93	0,458	محايد	1.56	0.527	محايد

30	الفارق بين القيمة الاسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكإيرادات مالية في حسابات البائع.	1,80	0,414	محايد	1.56	0.527	محايد
	مجموع متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالأعباء والإيرادات المالية.	**1.87**	**0.352**	**/**	**1.56**	**0.527**	**/**
سابعا: عقود الإيجار التمويلي							
31	تقوم المؤسسة بإدراج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته العادلة أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة اقل ثمنا.	1,80	0,414	محايد	1.78	0.441	محايد
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الأولى.	**2,29**	**0,079**	**موافق**	**1.65**	**0.38**	**غير موافق**

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الثالثة:

الرقم	البيـــــــــــــــــــــــان	المؤسسات المدرجة			الأكاديميين و المهنيين		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
أولا: خاصية الملائمة							
1	يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية.	2.88	0.338	موافق	2.76	0.524	موافق
2	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات ذات قيمة تنبؤية واستردادية (تقييمية) عالية.	2.79	0.509	موافق	2.72	0.502	موافق
3	تساعد القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان.	2.96	0.204	موافق	2.89	0.434	موافق
4	يؤدي استخدام القيمة العادلة إلى إظهار المعلومات المالية بشكل أكثر منفعة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية.	2.75	0.442	موافق	2.89	0.434	موافق
5	إن مؤشرات التحليل المالي المستند إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات.	2.71	0.624	موافق	2.65	0.674	موافق
6	القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة تعكس كافة التغيرات المؤثرة في السوق (الاقتصادية، الاجتماعية، السياسية، التقنية وغيرها)، لان السعر السوقي انعكاس لكافة هذه التغيرات.	2.33	0.761	موافق	2.65	0.640	موافق
7	تحقق القوائم المالية المبينة على أساس القيمة العادلة خاصية التوقيت المناسب للمعلومات المحاسبية، لأنها تعكس آخر تقييم عادل لبنود القوائم المالية.	2.58	0.584	موافق	2.72	0.584	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية الملائمة.	**2.71**	**0.345**	**موافق**	**2.75**	**0.280**	**موافق**
ثانيا: خاصية الموثوقية							
8	تعتبر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر موثوقية من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.21	0.779	موافق	2.50	0.782	موافق
9	يؤدي تقييم عناصر القوائم المالية باستخدام القيمة العادلة إلى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية.	2.92	0.282	موافق	2.70	0.591	موافق
10	توفر القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة معلومات محايدة.	2.63	0.647	موافق	2.17	0.851	موافق
11	القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يمكن التحقق من تمثيلها للواقع من قبل الإدارة أو أي طرف من خارج الشركة.	2.67	0.565	موافق	2.20	0.687	محايد
12	التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية المبنية على أساس القيمة العادلة يزيد من الثقة في القوائم المالية المنشورة.	2.58	0.654	موافق	2.70	0.591	موافق
13	يوفر قياس الأصول والالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.	2.79	0.509	موافق	2.63	0.610	موافق

14	تحقق القيمة العادلة التوافق بين مصالح الفئات المختلفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية.	2.75	0.608	موافق	2.72	0.621	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية الموثوقية.	**2.65**	**0.324**	**موافق**	**2.52**	**0.373**	**موافق**
ثالثا: خاصية القابلية للفهم							
15	تعد القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة أكثر فهم للمستخدمين من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.42	0.830	موافق	2.22	0.841	موافق
16	يجب شمول التقارير المالية على كافة المعلومات المالية حتى لو كانت معقدة وصعبة الفهم على المستخدم العادي.	2.54	0.658	موافق	2.52	0.781	موافق
17	يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.	2.67	0.482	موافق	2.59	0.686	موافق
18	يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد.	2.71	0.464	موافق	2.59	0.686	موافق
19	يكون التقرير المالي مفهوما بشكل أكبر، عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الأداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة.	2.67	0.637	موافق	2.46	0.721	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية القابلية للمقارنة.	**2.68**	**0.386**	**موافق**	**2.47**	**0.478**	**موافق**
رابعا: خاصية القابلية للمقارنة							
20	تمتاز القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة أفضل من تلك المعدة وفق التكلفة التاريخية.	2.83	0.381	موافق	2.48	0.809	موافق
21	لدى تطبيق معايير القيمة العادلة لأول مرة، تحقق القوائم المالية المبنية على أساس القيمة العادلة خاصية المقارنة للمعلومات المحاسبية.	2.71	0.550	موافق	2.57	0.688	موافق
22	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق.	2.75	0.442	موافق	2.30	0.785	موافق
23	الالتزام بتطبيق منهج القيمة العادلة والثبات في استخدام المعايير ذات الصلة يساعد على جعل القوائم المالية المنشورة قابلة للمقارنة.	2.38	0.711	موافق	2.54	0.690	موافق
24	استخدام القيمة العادلة يساهم في الوصول إلى مؤشرات عائد الأموال المستثمرة قابلة للمقارنة.	2.29	0.806	موافق	2.61	0.614	موافق
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بخاصية القابلية للفهم.	**2.59**	**0.443**	**موافق**	**2.50**	**0.461**	**موافق**
	متوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية الخاصة بالفرضية الثالثة.	**2.65**	**0.326**	**موافق**	**2.60**	**0.325**	**موافق**

المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات الفرضية الرابعة:

الرقم	البيـــــــــــــــــــــــــان	المؤسسات المدرجة			الاكاديميين و المهنيين		
		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه الإجابة
1	يكتنف مفهوم القيمة العادلة بعض الغموض.	2.58	0.504	موافق	2.78	0.593	موافق
2	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشط للأصول المراد تقييمها.	2.54	0.658	موافق	2.17	0.902	موافق
3	تضمن النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	2.88	0.338	موافق	2.26	0.880	موافق
4	ليس لأفراد المجتمع المالي الجزائري نفس مستوى الوعي لمفهوم القيمة العادلة.	2.71	0.624	موافق	2.67	0.701	موافق
5	ضعف إلمام ووعي أفراد المجتمع المالي الجزائري	2.75	0.608	موافق	2.70	0.662	موافق

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

المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

جدول رقم :(06) قيم ت t المحسوبة ومستوي المعنوية لكل فرضية

الفرضية	الفئة	المتوسط الحسابي	قيمة t المحسوبة	قيمة t المعنوية Sig-t	القرار الإحصائي
الفرضية الأولى	**مؤسسة صيدال**	2.293	14.257	0.000	**رفض العدمية**
	مؤسسة أن سي أ رويبة	1.649	- 2.750	0.025	**قبول العدمية**
الفرضية الثانية	**الأكاديميين والمهنيين**	2.577	12.793	0.000	**رفض العدمية**
الفرضية الثالثة	**المؤسسات المدرجة**	2.646	9.705	0.000	**رفض العدمية**
	الأكاديميين والمهنيين	2.573	13.396	0.000	**رفض العدمية**
الفرضية الرابعة	**المؤسسات المدرجة**	2.500	9.817	0.000	**رفض العدمية**
	الأكاديميين والمهنيين	2.395	10.364	0.000	**رفض العدمية**

المصدر : من إعداد الباحثين اعتمادا على الاستبيان وبرنامج SPSS v20

الإحالات والمراجع:

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

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

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

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

[5] هواري معراج، حديدي آدم، **إشكاليةٌ تطبيقٌ القيمّة العادلة كأساس للقيأس والإفصاح في القوائم الماليةٌ للبنوك التجاريةٌ الجزائريةٌ** ، الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IFRS/IAS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) : التحدي، 13-14 ديسمبر 2011، جامعة سعد دحلب البليدة ، ص: 7.

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

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

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

[9] ماهر موسى درغام، تامر بسام الأغا، **العلاقة بين أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (دراسة حالة المصارف المحلية العاملة في فلسطين)**، المؤتمر الدولي التاسع: الوضع الاقتصادي العربي وخيارات المستقبل، جامعة الزرقاء - الأردن، 24-25 افريل 2013، بدون صفحة.

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

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

[12] زهير خضر ياسين، **القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة**، مجلة المنصور - عدد 14 /خاص (الجزء الثاني) ، كلية المنصور الجامعة - العراق، 2010، ص: 155.

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

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

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

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

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

[18] ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غازي محمد، **التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة - دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية -**، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014، ص: 373.

[19] كريمة علي كاظم الجوهر، **العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة (دراسة تحليلية لوجهات نظر المحاسبين والمدققين)**، مجلة الإدارة والاقتصاد- السنة الرابعة والثلاثون - العدد التسعون، 2011، ص: 113.

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

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

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

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

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

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

[26] مراد ايت محمد، الياس بدوي، رياض زلاسي، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24و 25 نوفمبر 2014، ص:563 .

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