

أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسات الاقتصادية

- دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين -

**The Importance of Applying Fair Value Accounting in Enhancing  
Economic Institutions Financial Information Quality  
-A Field Study of a Sample of Academics and Accounting Professionals-**

بوخرص أحمد أمين<sup>1</sup>، د.محي الدين محمود عمر<sup>2</sup>

Boukhors Ahmed Amine<sup>1</sup>, Dr.Mahieddine Mahmoud Omar<sup>2</sup>

<sup>1</sup> المركز الجامعي تيسمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة (الجزائر)،

boukhors.ahmed.amine@cuniv-tissemsilt.dz

<sup>2</sup> المركز الجامعي تيسمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة (الجزائر)،

mahieddineomar@gmail.com

تاريخ القبول: 2021/01/04

تاريخ الاستلام: 2020/09/06

**ملخص:**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية، وقد اعتمدت الدراسة على المنهجين الوصفي والتحليلي لمناسبتها لأغراض الدراسة، وتحقيقاً لأهداف الدراسة تم تصميم استبيان تم توزيعه على عينة من الأكاديميين والمهنيين ذوي الاختصاص في مجال المحاسبة والمالية.

وقد خلصت الدراسة إلى وجود مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية ولعل من أبرزها، تجاهل التكلفة التاريخية للتغيرات التي تطرأ على قيمة النقد الذي يمثل وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من شأنه تعزيز جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال تعزيز الخصائص النوعية الأساسية والثانوية للمعلومات المالية المفيدة.

كلمات مفتاحية: القياس المحاسبي، القيمة العادلة، المعلومات المالية، جودة المعلومات المالية

تصنيف JEL: M4, M41.

**Abstract :**

*This study aimed to shed light the importance of applying fair value accounting in enhancing the quality of accounting information. The study relied on the descriptive and analytical approaches for their suitability for the purposes of the study, and in order to achieve the aims of the study, a questionnaire was designed and distributed to a sample of academics and professionals with a specialization in the field of accounting and finance.*

*The study concluded that there are sufficient justifications to support the adoption of fair value as a basis for accounting measurement instead of the*

*historical cost, and perhaps the most prominent of which is Ignoring the historical cost of changes in the value of cash that represents the unit of accounting measurement, which leads to distorting the results of the accounting measurement, the study also concluded that the application of fair value accounting would enhance the quality of financial information, by enhancing the primary and secondary qualitative characteristics of useful financial information*

**Keywords :** Accounting measurement, Fair Value, Accounting informations, Accounting informations Quality

**Jel Classification Codes :** M4, M41

المؤلف المرسل: بوخرص أحمد أمين، الإيميل: boukhors.ahmed.amine@cuniv-tissemsilt.dz

## 1. مقدمة:

جاءت القيمة العادلة كأساس حديث للقياس المحاسبي، وبدليل أمثل لطريقة التكلفة التاريخية، والتي تعرضت للعديد من الانتقادات من قبل المختصين في الشأن المحاسبي والمالي، حيث شهد تطبيقها قصورا كبيرا في مجال قياس عناصر القوائم المالية، إذ أكدت الدراسات الحديثة أن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي والمتمثلة في النقود.

لذلك فإن القيمة العادلة تشكل البديل الأفضل للقياس المحاسبي، فهي تعمل على تحقيق تقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية من خلال أخذ الظروف الاقتصادية السائدة بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية، وهو ما يسمح بإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين والاقتصاديين من جهة، وتعزيز جودة المعلومات المالية، من خلال توفير معلومات تتسم بالملائمة والتمثيل الصادق لنتائج أعمال المؤسسة من جهة أخرى.

وظهر التحول إلى منهج القيمة العادلة بشكل جلي في معظم المعايير المحاسبية سواء الدولية أو الأمريكية، والتي من أهمها معيار الإبلاغ المالي رقم 13 (IFRS13) "قياسات القيمة العادلة"، والمعيار الأمريكي (FAS157) والمتعلق بالقياس بالقيمة العادلة، وذلك بغرض توفير معلومات أكثر موضوعية وملائمة لاتخاذ القرارات، كما سمح النظام المحاسبي المالي هو الآخر للمؤسسات الاقتصادية بتقييم بعض الأصناف وفقا للقيمة العادلة، غير أنه ونتيجة لبعض الصعوبات التي تميز البيئة المحاسبية الجزائرية، لا يزال تطبيق القيمة العادلة يشكل تحديا بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

### 1.1. إشكالية الدراسة: مما سبق تبليور لنا الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال دراستنا هذه والتي

يمكن صياغتها على النحو التالي: ما مدى أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات

المالية للمؤسسات الاقتصادية ؟

### 2.1. الأسئلة الفرعية: انطلاقا من الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية؟
- هل يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ( الملائمة والموثوقية) ؟
- هل يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (قابلية المقارنة، سهولة الفهم)؟

### **3.1. فرضيات الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة، فقد تم صياغة الفرضيات التالية :

- H01: لا توجد مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية.
- H02: لا يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية).
- H03: لا يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (قابلية المقارنة، سهولة الفهم).

### **4.1. منهج الدراسة:** نظرا لطبيعة الدراسة وفي محاولة لتحقيق أهدافها، اعتمدنا على المنهج الوصفي وذلك بغرض

تحديد المفاهيم المرتبطة بكل من جودة المعلومات المالية ومحاسبة القيمة العادلة، إضافة إلى المنهج التحليلي من أجل دراسة البيانات ومقارنة متغيرات الدراسة بهدف اختبار صحة فرضيات الدراسة وبيان نتائج الدراسة.

### **5.1. أهمية الدراسة:** تكمن أهمية الدراسة في أنها تعالج أحد جوانب التطور في الفكر المحاسبي، والمتمثل في

تبني القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي، والذي كان نتيجة لعدة أسباب أهمها التغير المستمر في القدرة الشرائية للوحدات النقدية والذي يعد أساس القياس المحاسبي للعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، كما تبرز الدراسة أهمية تطبيق القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية، مما يساهم في ترشيد القرارات المتخذة على ضوء هذه المعلومات.

### **6.1. أهداف الدراسة:** تسعى الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- عرض المفاهيم الرئيسية المرتبطة بكل من القيمة العادلة وجودة المعلومات المالية؛
- تسليط الضوء على توجه الفكر المحاسبي نحو القيمة العادلة، وبيان مبرراته؛
- التعرف على أهم خصائص جودة المعلومات المالية؛
- إبراز أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية.

**7.1. الدراسات السابقة:** فيما يلي بيان لأهم الدراسات السابقة في الموضوع والتي تمكنا الباحثان من الوقوف عليها

### **1.7.1. الدراسات العربية:**

❖ دراسة جميل حسن النجار (2013)، بعنوان "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن شركات المساهمة العامة الفلسطينية - دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، عمادة البحث العلمي، المجلد 09، العدد 03

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية؛ وقد طبقت الدراسة على عينة من مدققي الحسابات الخارجيين، والمديرين الماليين للشركات المساهمة العامة؛ توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها : أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة الفلسطينية يزيد من درجة موثوقية وملائمة المعلومات الواردة في قوائمها المالية، وأن تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل الشركات المساهمة العامة يواجه العديد من المعوقات منها عدم توافر أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة لكثير من الأصول في فلسطين، كما أوصت الدراسة بضرورة قيام الجهات المشرفة على أداء السوق المالي الفلسطيني بالعمل الجاد بشكل متواصل على استحداث كافة الإجراءات والخطوات الإدارية والتنظيمية والتشريعية التي من شأنها زيادة كفاءة السوق المالي ليعكس أسعار عادلة للأوراق المالية المتداولة.

❖ دراسة تامر بسام جابر الأغا (2013)، "أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية - دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين -"، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية - غزة

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على أهمية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بالتطبيق على البنوك المحلية في فلسطين، وقد خلصت الدراسة إلى أن القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة يؤثر بشكل إيجابي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتمثلة في: الملائمة، الموثوقية، سهولة الفهم، وقابلية المقارنة وذلك في حالة توافر الأسواق المالية النشطة، المقومات الثقافية في المجتمع المالي، والكوادر الفنية المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة، كما أكدت الدراسة أيضا على أن معلومات القيمة العادلة

تشكل مقياسا مفضلا لدى مستخدمي التقارير المالية حيث أنها تعكس أنها تعكس حقيقة المركز المالي للمنشأة وتوفر معلومات ذات جودة عالية لأداء البنوك في السوق المالي، وفي الأخير أوصت الدراسة بضرورة الرفع من كفاءة ونشاط السوق بحيث تصبح القيمة السوقية تعكس القيمة العادلة، إضافة إلى توفير قواعد استرشادية توضح آلية قياس وتطبيق القيمة العادلة.

❖ دراسة عياد السعدي (2018)، بعنوان "اثر تطبيق محاسبية القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين)، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 02 المجلد 09، العدد 01.

هدفت الدراسة إلى بيان أثر تطبيق القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للقوائم المالية للمؤسسات الجزائرية، وفي سبيل تحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتصميم استبيان مخصص لعينة من المحاسبين والمدراء الماليين في المؤسسات الجزائرية و مجموعة من الأكاديميين، توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: تطبيق القيمة العادلة يرفع من درجة موثوقية وملاءمة المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية وهذا بإجماع المستجوبين، كذلك عملية تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية تصطدم بمجموعة من المعوقات والعراقيل أبرزها غياب سوق مالي نشط ونقص تأهيل الكوادر في المؤسسات.

### 2.7.1. الدراسات الأجنبية:

❖ Suntharee Lhaopadchan (2010), Fair value accounting and intangible assets: Goodwill impairment and managerial choice, "Journal of Financial Regulation and Compliance", Volume18, Issue02.

هدفت الدراسة إلى تقييم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين المعلومات المتوفرة لمستخدمي البيانات المالية، تمثلت مشكلة الدراسة في أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة تتيح للإدارة ممارسة المصالح الذاتية والأرباح لتظهر اهتماماتها بتحفيز العديد من القرارات، لكن في الواقع تتجاهل خيار المستخدمين، ودائماً معلومات البيانات المحاسبية أقل بكثير مما إذا كان هذا الإبلاغ عن السلوك وهذا في الواقع يضلل المستخدمين، اتبعت الدراسة المنهج التجريبي، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة تتيح للإدارة ممارسة المصالح الذاتية لتحفيز العديد من القرارات، وأن الأرقام المحاسبية تضلل المستخدمين أو تقلل بشكل ملحوظ من محتوى الموثوقية.

❖ Parbonetti, Antonio & Menini, Andrea & Magnan, Michel (2011), "Fair Value Accounting: Information or Confusion for Financial Markets?" Review of Accounting Studies ,Volume20 ,Issue01.

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى وكيفية تأثير الإفصاح بالقيمة العادلة من قبل البنوك التجارية الأمريكية خلال الفترة 1996-2009 على جودة المعلومات التي يستخدمها المحللون الماليون، وأظهرت الدراسة أنه وبشكل عام ، كلما زاد عدد أصول البنك وخصومه التي تم الإبلاغ عنها بالقيمة العادلة ، زادت تشتت توقعات المحللين لأرباحهم، علاوة على ذلك ، مع زيادة نسبة الأصول المقاسة بالقيمة العادلة ، تصبح خصائص توقعات المحللين أقل جاذبية ، مما يدل على انخفاض في دقة المعلومات العامة أو الخاصة عند اعتماد الإفصاح وفق القيمة العادلة.

### **3.7.1. الدراسة الحالية وما يميزها عن الدراسات السابقة:**

من الدراسات السابقة ما سعت إلى تحديد اثر القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي على بعض الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كدراسة "جميل حسن النجار" ودراسة "عياد السعدي"، ومنها ما سعت إلى التعرف على مدى تأثير الإفصاح بالقيمة العادلة على جودة المعلومات المستخدمة لأغراض التحليل المالي كدراسة " Parbonetti, Antonio & Menini, Andrea & Magnan, Michel"، بينما هدفت دراستنا إلى تحديد إبراز أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية، وذلك من خلال بيان مدى وكيفية تأثير محاسبة القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المالية.

### **2. الإطار النظري للدراسة**

#### **1.2 مبررات توجه الفكر المحاسبي نحو القيمة العادلة:**

إن بداية توجه الفكر المحاسبي نحو استخدام القيمة العادلة كنموذج وأساس للقياس المحاسبي لم يكن وليد الصدفة، وإنما كان نتيجة لمجموعة من المبررات الموضوعية والمنطقية، والتي على رأسها القصور الذي شهدته التكلفة التاريخية، والتي كانت تعد أحد أبرز نماذج القياس المحاسبي، غير أنها تعرضت للعديد من الانتقادات اللاذعة، حيث أكدت الدراسات أن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات، من أهمها:

- القياس غير السليم للربح الدوري؛
- تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية للأصل؛

- بعد الأرقام المحاسبية عن التعبير عن القيم الجارية للعناصر؛
- عدم القدرة على الوفاء باحتياجات مستخدمي البيانات المحاسبية من المعلومات، حيث أن القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية لا يوفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات طويلة الأجل وقياس وتحليل أداء المالي والمركز المالي. (الأغا، 2013، صفحة 30)

وبالتالي لم تعد القيم التي تظهر في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، تقدم الخدمات المطلوبة منها بالنسبة للمستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات عادلة تمثل الوقائع الاقتصادية لاتخاذ قرارات سليمة، ومن هنا كان البحث عن البديل الذي يقارب بين القيم الاقتصادية والقيم المحاسبية فكانت محاسبة القيمة العادلة هي الخيار الأمثل لإيجاد التلاقي في المفاهيم بين المحاسبين 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 والكمية، ومقدمة في أوقاتها المناسبة (زرزون و بن يدير، 2016، صفحة 04)

## **2.2. مفهوم وأساليب تقدير القيمة العادلة:**

### **1.2.2 مفهوم القيمة العادلة:**

تعددت التعاريف المقدمة للقيمة العادلة، وذلك نظرا لتعدد الهيئات والمعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة، غير أنه وبالرغم من تعددها إلا أنها تصب في معنى واحد، حيث عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، القيمة العادلة من خلال المعيار المحاسبي الدولي (IAS39) والمتعلق ب "الأدوات المالية: الاعتراف والقياس" على أنها "السعر الذي يستلم لبيع الأصل أو الذي يدفع لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (حميدات، 2014، صفحة 460).

وعرفها مجلس معايير التقييم الدولية (IVSC) في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها على أنها "مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري و بائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة". (معراج و حديدي، 2007، صفحة 08).

كما عرفت أيضا من خلال معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS13) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) والمتعلق ب "قياسات القيمة العادلة" بأنها "السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (IFRS, 2020).

هذا ونجد أن تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هو الآخر للقيمة العادلة من خلال معياره رقم 157 لا يختلف كثيرا عن التعاريف السابقة، حيث عرفها كالتالي " القيمة العادلة هي الثمن الذي سوف يتم استلامه لبيع أصل أو المدفوع لتحويل التزام في صفقة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (FASB, 2020). فالقيمة العادلة إذا هي تلك القيمة التي تصلح لتبادل الأصول وتسديد الالتزامات على أساس تجاري بحت، بين المشاركين في السوق بتاريخ القياس.

### **2.2.2. أساليب تقدير القيمة العادلة:**

عندما نبحث في مفهوم القيمة العادلة نجد أنها تنقسم إلى قسمين هما: (زعيم، 2018، صفحة 55)

- **أولا: قيم تستند إلى السوق:** وهي القيمة السوقية، أي الأسعار المعلنة في سوق نشط؛
- **ثانيا: قيم لا تستند بالضرورة إلى السوق:** وهي القيمة من الاستعمال، القيمة القابلة للاسترداد، القيمة الاستبدالية، قيمة المؤسسة المستمرة، قيمة التصفية.

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاثة أساليب لقياس القيمة العادلة كالتالي: (بركة، شلغام، و فارس، 2014، صفحة 362)

- **مدخل السوق (Market Approach):** يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها (Observable) وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتداولة (Identical) أو المقارنة (Comparable)؛
- **مدخل الدخل (Income Approach):** ويستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية الافتراضية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات)، وعند استخدام هذا المنهج، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل؛
- **مدخل التكلفة (Cost Approach):** ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (إحلال التكلفة) أي التكلفة الاستبدالية.

### **3.2. استخدامات القيمة العادلة على ضوء معايير المحاسبة الدولية:**

تطرت العديد من المعايير المحاسبية الدولية إلى القيمة العادلة، بين معايير تلزم بالقياس وفق القيمة العادلة وأخرى تسمح بذلك كمعالجة مرخص بها، وفيما يلي نستعرض مجموعة من أهم المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة:



الجدول 1: استخدامات القيمة العادلة على ضوء معايير المحاسبة الدولية

المعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS		المعايير المحاسبية الدولية IAS	
اسم المعيار	رقم المعيار	اسم المعيار	رقم المعيار
اندماج الأعمال	IFRS3	المخزون	IAS02
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المستمرة	IFRS5	الممتلكات، الآلات والمصانع	IAS16
الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS7	الأدوات المالية: العرض	IAS32
الأدوات المالية	IFRS9	الأصول غير الملموسة	IAS38
القوائم المالية الموحدة	IFRS10	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	IAS39
الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى	IFRS12	عقارات التوظيف	IAS40
قياسات القيمة العادلة	IFRS13	الزراعة	IAS41

المصدر: من إعداد الباحثين

من خلال الجدول السابق يتضح جليا اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، مما يدل على الأهمية التي يوليها مجلس معايير المحاسبة الدولية لنموذج القيمة العادلة، وتوجهه نحو تكريسه كأساس للقياس المحاسبي، وهو ما يؤكد على أهمية هذا النموذج وموقعه من النظرية المحاسبية المعاصرة.

#### 4.2. القيمة العادلة في ظل النظام المحاسبي المالي:

تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات"، وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" (بوزيت، شلغام، و بن يدير، 2019، صفحة 60)

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافر الشروط الآتية فيها: (بن يدير، 2015، صفحة 33).

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقون،
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور

أما بالنسبة للعناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي بتقييمها وفق القيمة العادلة فتمثلت في ما يلي: (بلعور و بن أودينة، 2017، صفحة 735).

- التثبيتات العينية والمعنوية؛
- التثبيتات المالية؛
- المخزونات؛
- الإعانات؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- تقييم الأعباء والمنتجات المالية؛
- عقود الإيجار التمويلية.

## **5.2. معوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية**

يواجه تطبيق منهج القيمة العادلة في الجزائر العديد من العوائق والمشاكل التي حالت دون تطبيقه كبديل للتكلفة التاريخية ومن أهمها: (هزلة و ضيف الله، 2019، صفحة 601)

- **عوائق جبائية:** كان من المفترض صدور نص جبائي يسمح للمؤسسات بتقييم أصولها والتزاماتها وفق القيمة العادلة وهو ما لم يحدث لحد الساعة، إذ أنه حتى ولو وجدت الرغبة لدى المؤسسة في تطبيق نموذج القيمة العادلة فإن عدم اعتراف الإدارة الجبائية بهذا الأخير يشكل عائقا حقيقيا أمام تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الجزائرية؛
- **عوائق في بث المعرفة المحاسبية المتجددة في مراكز التعليم العالي والتكوين المهني:** لحد الآن ما زال ينظر للمحاسبة في الجزائر كتقنية في البيئة الأكاديمية وليست علما قائما بحد ذاته، ومرد ذلك عدم مواكبة المقررات للمستجدات المحاسبية الدولية.

## **6.2. مفهوم جودة المعلومات المالية:**

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية، والمعبر عنها بالفائدة المرجوة من إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات، التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.

وتعني الجودة في هذا المجال مصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها التقارير المالية، وما تحققه من منفعة للمستخدمين، ولتحقيق ذلك يجب أن تخلوا من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يحقق الهدف من استخدامها. (عمامرة و زرفاوي، 2018، صفحة 313)

## **7.2. الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة:**

يري الباحثان أن المعلومات المالية تتسم بالجودة، إذا تحققت وتوفرت فيها الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، والتي تعرف على أنها الصفات التي تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدميها والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية، يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الدولية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين (السعدي، 2019، صفحة 20)

**1.7.2. الخصائص الأساسية:** وتمثل في:

- **الملائمة:** أي يجب أن تكون المعلومات ملائمة لحاجات صناعات القرارات وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد تقييماتهم الماضية أو تصحيحها، وتتحقق هذه الخاصية في المعلومات المالية عند تحقق خصائصها الفرعية (الوقتية، القيمة التنبؤية، القيمة الرقابية)، فالوقتية تعني وصول المعلومة إلى مستخدمها في الوقت المناسب، أما القيمة التنبؤية فهي لا تقل أهمية عن سابقتها كونها توفر لمستخدميها التوقعات المستقبلية في حين القيمة الرقابية هي الإمكانيات التصحيحية للانحرافات أن وقعت (دواق و فرحات، 2019، صفحة 20)؛
- **الموثوقية (التمثيل الصادق):** ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة، وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية تتمثل في (القابلية للتحقق، الصدق في التعبير، والحياد)، والمقصود بقابلية التحقق هو القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس، وأما الصدق في التعبير فيقصد به تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي الذي يعكس الأحداث الاقتصادية التي تمارسها المؤسسة، فيما يعني الحياد عرض المعلومات المحاسبية دون تحيز لفئة معينة من مستخدمي القوائم المالية (بلقاسم و معطى الله، 2018، صفحة 204).

**2.7.2. الخصائص الثانوية:** وتمثل في:

- **قابلية المقارنة:** ويقصد بها إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية في المكان والزمان بمعنى أن يكون بالإمكان إجراء المقارنة بين معلومات محاسبية لعدة فترات لنفس المؤسسة، أو لعدة مؤسسات مماثلة، والهدف من هذه المقارنة هو تحديد وتفسير أوجه الشبه والاختلاف في المعلومات المحاسبية والتوصل إلى أخذ فكرة عن مسائل معينة (بوخرية و دواح، 2018، صفحة 335)؛
- **الثبات والاتساق:** إن لمبدأ الثبات أهمية كبرى في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة حيث يشير إلى ضرورة التزام المنشأة بتطبيق نفس السياسات المحاسبية في معاملاتها وأنشطتها خلال الدورات المحاسبية المتعاقبة، وتلزم معايير

المحاسبة الدولية الشركات بضرورة الإفصاح عن أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة وبيان الأسباب التي دعت لهذا التغيير والآثار المترتبة عليه (عقاري و بوسلمة، 2013)؛

- **سهولة الفهم:** ويقصد بها أن يتم تصنيف وعرض المعلومات بشكل واضح ودقيق، ويفترض أن لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية مستوى معقول من المعرفة في مجال المحاسبة وفي أعمال المنشأة ونشاطاتها الاقتصادية، ولديهم الرغبة في بذل الجهد الكافي لدراسة المعلومات المحاسبية المقدمة في التقارير المالية للشركة (حميدات، 2014، صفحة 14).

## **8.2. القيود الحاكمة للخصائص النوعية للمعلومات المالية:**

لا يمكن اعتبار كل المعلومات المالية التي تتوفر على خصائص النوعية المذكورة أنفاً، معلومات مفيدة، إذ يمكن أن لا تكون ذات أهمية نسبية تذكر، كما قد تكون تكلفة الحصول عليها أكبر من العائد المتوقع منها (عقاري و بوسلمة، 2013، صفحة 49)، وبالتالي فإنه يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبار هما:

- **الموازنة بين التكلفة والمنفعة:** يفترض مستخدمو المعلومات المالية أن المعلومات سلعة مجانية، أما مقدموها فيعلمون أنها ليست كذلك، لذلك يجب الموازنة بين تكاليف توفير المعلومات مقابل الفوائد المتوقعة من استخدامها، وتعتبر الموازنة بين تكلفة توفير المعلومة ومنفعة استخدامها أمراً صعباً للغاية، بحكم صعوبة قياس تكاليف المعلومات ومزايا استخدامها بشكل موثوق (Obaidat, 2007, p. 29)؛
- **الأهمية النسبية:** الأهمية النسبية هي الخاصية الحاكمة للخصائص النوعية للمعلومات المالية كافة، حيث تنقسم المعلومات إلى:

- معلومات مهمة نسبياً ويلزم إدراجها ومعالجتها محاسبياً بطريقة صحيحة وبدقة لأنها تؤثر في قرار المستخدم، فهي بالتالي معلومات ملائمة؛

معلومات غير هامة نسبياً ولا يوجد داع لإدراجها ومعالجتها محاسبياً بطريقة صحيحة وبدقة لأنها لا تؤثر في قرار المستخدم، فهي بالتالي معلومات غير ملائمة. (مردان و السعبري، 2013، صفحة 230).

## **9.2. أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية:**

أكدت عدة دراسات أن نموذج القيمة العادلة يعد أفضل بكثير مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية من ناحية تحقيقه للخصائص النوعية للمعلومات المالية التي نص عليها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB) (Christensen & Nikolaev, 2013, p. 02)، وتتجلى أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية فيما يلي: (الحسن و أحمد، 2019، صفحة 111)

- تجعل المعلومات المالية أكثر دقة وملائمة وموثوقة مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية؛

- تحد من التلاعب في الأصول المالية ذات المبالغ المرتفعة التي تعد مكاسب حقيقية، كما تفصح عن الأصول المالية ذات المبالغ المنخفضة لتجنب خسائر محققة؛
- تمكن مستخدمي المعلومات المالية من تقييم الأداء المالي، خاصة فيما يتعلق وتوقيت ودرجة التأكد الخاصة بصافي التدفقات النقدية المستقبلية.

كما أشارت دراسة (Ighian, 2009, p. 863) إلى أهمية محاسبة القيمة العادلة في تحسين جودة المعلومات المالية في النواحي التالية:

- تعزز خاصية القابلية للمقارنة من خلال تقييم عناصر متماثلة وفقا لطرق تقييم متماثلة؛
- توفر معلومات حول المنافع المتوقعة من الأصول أو الأعباء الناتجة عن الالتزامات في ظل الظروف الاقتصادية السائدة؛
- تتطلب استناد التقارير المالية إلى الأسعار السوقية الحالية.

مما سبق يمكننا القول أن استخدام محاسبة القيمة العادلة يسمح بتحسين جودة المعلومات المالية من خلال استنادها إلى معايير موضوعية في القياس والتي من أهمها معيار السوق، إضافة إلى مراعاته للظروف الاقتصادية السائدة في تاريخ إعداد القوائم المالية.

### 3. الدراسة الميدانية

**1.3 مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من المختصين في المجال المحاسبي بولاية تيارت من مهنيين وأكاديميين، وذلك بغية إبراز أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية، وقد تكونت عينة الدراسة من فئتين:

- **الفئة الأولى:** تمثلت في المهنيين ممارسي المحاسبة، من محافظي الحسابات، الخبراء المحاسبين، إضافة إلى المحاسبين ومدراء مصالح المحاسبة والمالية على مستوى المؤسسات الاقتصادية؛
- **الفئة الثانية:** وتمثلت في فئة الأكاديميين، بحيث استهدفنا: الأساتذة الجامعيين المهتمين بالمجال المحاسبي، وطلبة ما بعد التدرج في التخصصات التالية، المحاسبة، الجباية، التدقيق، والمالية.

حيث تم توزيع 50 استبيان على أفراد العينة، وتم استرداد 46 استبيان خضع للتقييم الذي نتج عنه استبعاد 5 استبيانات لأسباب مختلفة، وبذلك تقرر الإبقاء على 41 استبيان صالح للدراسة.

### 2.3 الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على الأساليب الإحصائية المتوفرة على برنامج (Spss)، بحيث تم الاعتماد على المتوسط والحسابي والانحراف - المعياري بهدف تحليل اتجاهات أفراد العينة، كما تم استخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov) للتأكد من أن البيانات المتحصل عليها من المستجوبين تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وذلك لاختبار الاختبار الإحصائي المناسب، كما تم الاعتماد على اختبار (One Sample T Test) بهدف اختبار صحة الفرضيات، كما تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي بهدف تحديد اتجاه الإجابات من خلال الاعتماد على مقياس متدرج، موافق بشدة (5) إلى معارض بشدة (1) أي أن عدد البدائل هو  $4=1-5$  وبالتالي طول الفئة هو  $0.8=4/5$  ومنه تصبح الفئات المقابلة لاتجاه إجابتها كالتالي:

الجدول 2: درجات الموافقة وفق مقياس ليكارت

المتوسط الحسابي	درجة الموافقة
1.79-1	معارض بشدة
2.59-1.80	معارض
3.39-2.60	محايد
4.19-3.40	موافق
5-4.20	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين

**3.3 اختبار ثبات الاستبيان:** يقصد بثبات الاستبيان بأن يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه أكثر من مرة تحت نفس الشروط والظروف على نفس العينة وقد تم التحقق من الثبات من خلال معامل (ألفا كرونباخ)، حيث يمكن الاعتماد على نتائج البحث والاطمئنان إلى مصداقيتها عندما تفوق نسبة معامل (ألفا- كرونباخ) 60% كنسبة مقبولة، وقد بلغت نسبة المعامل 86.9% والتي تعتبر كافية لأغراض الدراسة.

الجدول 3: توزيع معامل (ألفا كرونباخ) حسب مخرجات برنامج SPSS

البيان	محتوى الحور	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ
المحور الأول	مدى وجود مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية	7	66.3%
المحور الثاني	مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية)	12	82.3%
المحور الثالث	مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (قابلية المقارنة وسهولة الفهم)	8	70.4%
الاستبيان ككل			86.9%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

### 4.3 تحليل خصائص البيانات الشخصية لعينة الدراسة: نتناول هنا وصفا لبيانات الدراسة من خلال الجداول

التكرارية لتسهيل عملية الملاحظة.

الجدول 4: خصائص الشخصية لعينة الدراسة

النسبة %	التكرار	خاصية العينة	
56.1%	23	مهني (محاسب/محافظ حسابات/خبير محاسبي)	المجال الوظيفي
43.9%	18	أكاديمي (أستاذ جامعي/طالب ما بعد التدرج)	
7.3%	3	ليسانس	الدرجة العلمية
48.8%	20	ماستر	
43.9%	18	ماجستير/دكتوراه	
46.3%	19	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
17.1%	7	من 5 سنوات – أقل من 10 سنوات	
34.2%	14	من 10 سنوات – أقل من 15 سنة	
2.4%	1	أكثر من 15 سنة	
100%	41	المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول رقم (4) أن توزيع العينة بين "المهنيين" و"الأكاديميين" يعد جد متقارب بنسب 56.1% و43.9% على التوالي.

كما يوضح الجدول أن نسب الحاملين لشهادة الماستر وحاملي شهادة الماجستير والدكتوراه جاءت جد متقاربة، حيث يتصدر حاملو شهادة الماستر العينة المستقصاة بنسبة 48.8%، ثم يليهم الحاملون لشهادة الماجستير والدكتوراه بنسبة 43.9%، في حين تقدر نسبة الحاملين لشهادة الليسانس ب 7.3% في المرتبة الأخيرة.

في حين يتضح من الجدول أن الفئة التي تقل خبرتهم عن 5 سنوات تقدر نسبتهم 46.3% وهي أعلى نسبة، ثم تليها الفئات التالية على التوالي (من 10 سنوات – أقل من 15 سنة)، (من 5 سنوات – أقل من 10 سنوات)، (أكثر من 15 سنة) بنسب 34.2%، 17.1%، 2.4% على التوالي.

### 5.3. دراسة وتحليل النتائج:

#### 1.5.3. إختبار التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة: حتى يتسنى لنا اختيار الاختبار الإحصائي المناسب (معلمي

أو لامعلمي) قمنا بإخضاع بيانات الدراسة لاختبار (Kolmogrov-Smirnov) لعينة واحدة، بحيث يكون التوزيع طبيعيا عندما يكون مستوى الدلالة ( $Sig > 0.05$ ).

الجدول 5: نتائج اختبار (One Sample K-S) حسب مخرجات برنامج SPSS

المحور	One Sample K-S	Sig	النتيجة
الأول	0.661	0.774	يتبع التوزيع الطبيعي
الثاني	0.424	0.994	يتبع التوزيع الطبيعي
الثالث	0.592	0.874	يتبع التوزيع الطبيعي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول رقم (5) أن مستوى الدلالة (sig) أكبر من (0.05) لجميع محاور الدراسة مما يدل

على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي مما يستلزم استخدام الاختبارات المعلمية.

#### 2.5.3. تحليل نتائج الاستبيان واختبار فرضيات الدراسة: ■ وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة:

سنحاول من خلال هذا العنصر وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة بخصوص محاور الاستبيان والتي تمثل فرضيات الدراسة، حيث تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع فقرات الاستبيان ثم استنتاج اتجاه العينة لكل عبارة من عبارات الاستبيان.

الجدول 6: تحليل اتجاهات أفراد العينة حول المحور الأول

العبارة	المتوسط الحسابي	المتغيري الإحترافي	الموافقة درجة
01. تعاني طريقة التكلفة التاريخية من قصور في تقييم عناصر القوائم المالية	4.12	0.781	موافق
02. إن ابتعاد طريقة التكلفة التاريخية عن الواقع يؤثر في مصداقية المعلومات التي توفرها	4.05	0.705	موافق
03. إن تطبيق طريقة التكلفة التاريخية ينجر عنه عدم اخذ التغيرات في المؤشرات الاقتصادية ( التضخم، سعر الفائدة) بالحسبان	3.80	0.954	موافق
04. لا يوفر القياس المحاسبي المستند إلى التكلفة التاريخية قياسا حقيقيا لنتائج نشاط الشركة	3.66	0.965	موافق



موافق	0.800	3.90	05. يسمح الاعتماد على القيمة العادلة في القياس المحاسبي بتجاوز نقائص وسلبيات التكلفة التاريخية خاصة في ظل معدلات التضخم المرتفعة التي يعرفها الاقتصاد الجزائري
موافق	0.88	4.07	06. استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر واقعية لأنها تعكس التغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسة للدول
موافق	1.264	3.44	07. ترخيص النظام المحاسبي المالي بتقييم عدد من العناصر وفق القيمة العادلة يشجع على اعتماد طريقة القيمة العادلة
موافق	0.524	3.86	المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية للفرضية الأولى

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

- يمثل الجدول رقم (6) نتائج إجابات أفراد العينة (مهنيين وأكاديميين) حول مدى وجود مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية والتي كانت كالآتي:
- بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.86) يدل على وجود مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية؛
  - تقارب درجات الموافقة لأفراد العينة حول مبررات التي يستند إليها تطبيق محاسبة القيمة العادلة، حيث تراوحت درجات الموافقة بين (3.66) بالنسبة للفقرة رقم (04) و(4.12) بالنسبة للفقرة رقم (01)؛
  - إن الانحراف المعياري (0.524) والذي يمثل تشتت قيم المحور حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أنه توجد مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية.

#### الجدول 7: تحليل اتجاهات أفراد العينة حول المحور الثاني

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
<b>أولا: خاصية الملانمة</b>			
01. توفر المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة قيمة تنبؤية عالية	4.17	0.667	موافق
02. تشكل المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة أساسا دقيقا لإعداد التقديرات	4.15	0.727	موافق
03. تساعد المعلومات المالية المستندة إلى القيمة العادلة على تأكيد أو تصحيح التقديرات السابقة	4.10	0.664	موافق

04. تمتاز المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة بخاصية التوقيت المناسب	4.22	0.690	موافق بشدة
05. تساعد المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة الدائنين في اتخاذ قرارات الائتمان	4.02	0.908	موافق
06. تساعد المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة المستثمرين في اتخاذ قرارات الاستثمار	4.10	0.700	موافق
<b>المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية لخاصية الملائمة</b>	<b>4.13</b>	<b>0.481</b>	<b>موافق</b>
<b>ثانيا: خاصية الموثوقية</b>			
07. تمتاز المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة بخاصية التمثيل الصادق	4.05	0.631	موافق
08. تمتاز المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة بالحيادية والموضوعية لاعتمادها على تقديرات واقعية	4.00	0.775	موافق
09. يوفر قياس الالتزامات المالية بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية	3.66	0.90	موافق
10. يعبر مجموع الأصول في قائمة الميزانية عن القيم الحقيقية لموجودات المؤسسة إذا تم استخدام القيمة العادلة	4.12	0.842	موافق
11. تمتاز المعلومات المحاسبية المستندة إلى القيمة العادلة بأنها قابلة للتحقق	3.85	0.691	موافق
12. مؤشرات التحليل المالي المستندة إلى القيمة العادلة تكون أكثر صحة وذات جدوى عند اتخاذ القرارات	4.12	0.871	موافق
<b>المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية لخاصية الموثوقية</b>	<b>3.97</b>	<b>0.485</b>	<b>موافق</b>
<b>المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية للفرضية الثانية</b>	<b>4.05</b>	<b>0.449</b>	<b>موافق</b>

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم (7) نتائج إجابات أفراد العينة (مهنيين وأكاديميين) حول مدى أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والتي كانت كالآتي:

#### بالنسبة لخاصية الملائمة:

✓ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (4.13)، مما يدل على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز ملائمة المعلومات المالية؛

✓ تقارب درجات الموافقة لأفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز ملائمة المعلومات المالية، حيث تراوحت درجات الموافقة بين (4.02) بالنسبة للفقرة رقم (05) و(4.17) بالنسبة للفقرة رقم (01)؛

✓ إن الانحراف المعياري (0.481) والذي يمثل تشتت قيم البعد الأول (الملائمة) حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعزز من ملائمة المعلومات المالية.

### بالنسبة لخاصية الموثوقية:

✓ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.97)، مما يدل على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز موثوقية المعلومات المالية؛

✓ تقارب درجات الموافقة لأفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز موثوقية المعلومات المالية، حيث تراوحت درجات الموافقة بين (3.66) بالنسبة للفقرة رقم (09) و(4.12) بالنسبة للفقرة رقم (12)؛

✓ إن الانحراف المعياري (0.485) والذي يمثل تشتت قيم البعد الثاني (الموثوقية) حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعزز من موثوقية المعلومات المالية.

وفي الأخير ومن خلال الجدول نلاحظ أن آراء العينة اتجهت إلى الموافقة على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية والمتمثلة في الملائمة والموثوقية، حيث بلغ المتوسط الحسابي ككل (4.05)، بانحراف معياري قدر ب (0.449).

### الجدول 8: تحليل اتجاهات أفراد العينة حول المحور الثالث

العبارة	الحسابي المتوسط	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
<b>أولاً: قابلية المقارنة</b>			
01. تقييم عناصر القوائم المالية بالقيمة العادلة بشكل دوري يجعلها قابلة للمقارنة بما أنها معدة وفق نفس الأسس	4.02	0.790	موافق
02. تسمح القيمة العادلة بمقارنة القوائم المالية للمؤسسة لعدة سنوات وتبيان مدى تأثيرها بالتغيرات الاقتصادية	4.02	0.851	موافق

موافق	0.651	3.98	03. تمكن المعلومات المحاسبية المعدة على أساس القيمة العادلة المستخدمين من إجراء المقارنات الضرورية لأغراض التحليل المالي
موافق	0.916	3.76	04. الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للقياس يسمح بمقارنة القوائم المالية لعدة مؤسسات في دول مختلفة نظرا لتوجه المعايير الدولية نحو نموذج القيمة العادلة
موافق	0.560	3.95	المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية لخاصية القابلية للمقارنة
<b>ثانيا: سهولة الفهم</b>			
موافق	0.852	3.78	05. ساهمت المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة ولا سيما المعيار IFRS13 في إزالة الغموض حول مفهوم القيمة العادلة
موافق	0.651	3.98	06. يوجد فهم واضح لمفهوم القيمة العادلة لدى المحاسبين ومراجعي الحسابات
موافق	0.750	3.71	07. الإفصاحات التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية عند اعتماد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية تجعلها تتلاءم مع مستويات الفهم المختلفة لمستخدمي هذه القوائم
معارض	1.298	2.80	08. تتماشى برامج التعليم المحاسبي في الجزائر مع مضمون المعايير المحاسبية الدولية مما يسهل على مستخدمي القوائم المالية المعدة استنادا إلى القيمة العادلة فهمها
موافق	0.533	3.57	المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية لخاصية سهولة الفهم
موافق	0.494	3.76	المتوسطات المحاسبية والانحرافات المعيارية للفرضية الثالثة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يظهر الجدول رقم (8) نتائج إجابات أفراد العينة (مهنيين وأكاديميين) حول مدى أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية والمتمثلة في قابلية المقارنة وسهولة الفهم والتي كانت كالآتي:

### **بالنسبة لقابلية المقارنة:**

- ✓ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.95)، مما يدل على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة؛
- ✓ تقارب درجات الموافقة لأفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز قابلية المعلومات المالية للمقارنة، حيث تراوحت درجات الموافقة بين (3.76) بالنسبة للفقرة رقم (04) و(4.02) بالنسبة للفقرتين رقم (01) و(02)؛

✓ إن الانحراف المعياري (0.560) والذي يمثل تشتت قيم البعد الأول (قابلية المقارنة) حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعزز من قابلية المعلومات المالية للمقارنة

### **بالنسبة لسهولة الفهم:**

✓ بلغ المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة (3.57)، مما يدل على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز سهولة فهم المعلومات المالية؛

✓ تفاوت درجات الموافقة لأفراد العينة حول مدى مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز سهولة فهم المعلومات المالية، حيث تراوحت درجات الموافقة بين (2.80) بالنسبة للفقرة رقم (08) و(3.98) بالنسبة للفقرة رقم (06)؛

✓ إن الانحراف المعياري (0.533) والذي يمثل تشتت قيم البعد الثاني (سهولة الفهم) حول المتوسط يدل على أن إجابات أفراد العينة متجانسة إلى حد ما.

بناء على ما سبق وبالاستناد إلى نتائج الجدول أعلاه، يتضح لنا أن اتجاه أفراد العينة هو الموافقة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعزز من سهولة فهم المعلومات المالية

وفي الأخير ومن خلال الجدول نلاحظ أن آراء العينة اتجهت إلى الموافقة على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية والمتمثلة في قابلية المقارنة وسهولة الفهم، حيث بلغ المتوسط الحسابي ككل (3.76)، بانحراف معياري قدر ب (0.494).

### **■ اختبار الفرضيات:**

بعد تحليل وعرض نتائج الدراسة، سيتم في هذا الجزء اختبار فرضياتها، وذلك من خلال اختبار (One Sample T Test) وذلك للتأكد من وجود فروق بين تقديرات العينة بشأن فرضيات الدراسة من جهة وبين متوسط مدى الإجابة على فقرات الاستبيان وهو (3)، بحيث يتم حساب قيمة (T) واستخراج مستوى دلالتها، فإذا كان مستوى المعنوية أكبر من (0.05) فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي (3)، وعليه تقبل الفرضية البديلة إذا كانت القيمة المعنوية أقل أو تساوي (0.05) وتقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من (0.05)، كما يمكن رفض أو قبول الفرضيات بناء على المقارنة بين قيمة (T) المحسوبة وقيمتها الجدولية، بحيث تقبل الفرضية البديلة إذا كانت قيمة (T) المحسوبة أكبر من قيمتها الجدولية، بينما تقبل الفرضية العدمية في الحالة المعاكسة، والجدول التالي يبين النتائج.

### **الجدول 9: نتائج اختبار فرضيات الدراسة**

الفرضيات	(T) المحسوبة	(T) المجدولة	درجات الحرية	المتوسط الافتراضي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الدلالة Sig	نتيجة الفرضية العدمية
الأولى	10.56	2.020	40	3	3.86	0.524	0.000	الرفض
الثانية	14.94	2.020	40		4.05	0.449	0.000	الرفض
الثالثة	9.81	2.020	40		3.76	0.494	0.000	الرفض

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS.

### الفرضية الأولى: بالنسبة للفرضية الأولى، والتي تنص على:

**H01:** " لا توجد مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية ".

فيتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (10.56) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة حيث بلغت (2.020)، ولذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على "وجود مبررات كافية تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية"، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر؛

### الفرضية الثانية: بالنسبة للفرضية الثانية، والتي تنص على:

**H02:** " لا يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية).".

فيتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (14.94) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة حيث بلغت (2.020)، ولذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على "مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة بشكل ايجابي في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية)".، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر؛

### الفرضية الثالثة: بالنسبة للفرضية الثالثة، والتي تنص على:

**H03:** " لا يساهم تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (قابلية المقارنة وسهولة الفهم).".

فيتضح من الجدول رقم (9) أن قيمة (T) المحسوبة بلغت (9.81) في حين تم استخراج قيمتها المجدولة حيث بلغت (2.020)، ولذلك فإنه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة والتي تنص على "مساهمة تطبيق

محاسبة القيمة العادلة بشكل ايجابي في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (قابلية المقارنة وسهولة الفهم)."، ويؤكد ذلك قيمة Sig-t المعنوية التي تساوي الصفر.

#### 4. الخاتمة:

لقد حاولنا من خلال دراستنا هذه إبراز أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المالية للمؤسسة الاقتصادية، حيث قمنا باستعراض مجموعة من المفاهيم الأساسية المرتبطة بكل من محاسبة القيمة العادلة وجودة المعلومات المالية بهدف إثراء الخلفية النظرية للدراسة، إضافة إلى دراسة ميدانية استهدفنا من خلالها عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بهدف اختبار فرضيات الدراسة والإجابة على الإشكالية الرئيسية، وقد توصلنا للنتائج التالية:

#### 1.4 النتائج:

- توجد العديد من المبررات الكافية التي تدعم اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بدل التكلفة التاريخية ولعل من أبرزها، تجاهل التكلفة التاريخية للتغيرات التي تطرأ على قيمة النقد الذي يمثل وحدة القياس المحاسبي، مما يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي؛
- تتفق كافة الفئات المشمولة بالدراسة (مهنيين وأكاديميين) على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية)، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها كل من دراسة "عياد السعدي" ودراسة "جميل حسن النجار"، على عكس دراسة Suntharee Lhaopadchan (2010) التي توصلت أن استخدام القيمة العادلة يقلل من موثوقية المعلومات المالية بسبب إمكانية التلاعب في تقديرات القيمة العادلة لتحقيق الأغراض الشخصية لإدارة المؤسسة، غير أنه يمكن القول بأن إمكانية التلاعب في تقديرات القيمة العادلة تكون فقط في حالة غياب أسواق نشطة وبالتالي اللجوء إلى التقدير والحكم الشخصي في تحديد القيمة العادلة للأصول والالتزامات؛
- تتفق كافة الفئات المشمولة بالدراسة (مهنيين وأكاديميين) على مساهمة تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تعزيز الخصائص النوعية الثانوية للمعلومات المالية (القابلية للمقارنة وسهولة الفهم) وتتفق هذه النتيجة مع توصلت إليه دراسة جابر الأغا (2013)؛

- بناء على نتائج الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول بان تطبيق محاسبة العادلة يلعب دورا هاما في تعزيز جودة المعلومات المالية.

#### 2.4 التوصيات: في ضوء النتائج المتوصل إليها، فإن الباحثان يقدمان التوصيات التالية:

- العمل على زيادة وعي المحاسبين حول أهمية تطبيق نموذج القيمة العادلة، من خلال الدورات والندوات العلمية، وتشجيعهم على متابعة مستجدات المعايير الدولية؛
- ضرورة متابعة التحسينات والتعديلات التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يتعلق بالقياس والإفصاح باستعمال القيمة العادلة، وانتقاء ما يلائم بيئة الأعمال الجزائرية منها؛
- توعية وإقناع المهنيين بضرورة نشر معلومة صادقة وملائمة وحديثة والعمل بمبدأي الإفصاح والشفافية.

#### 5. قائمة المراجع:

- الغالي بوخرية، و بلقاسم دواح. (2018). مساهمة حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية والإفصاح المحاسبي - حالة شركات التأمينات-. مجلة اقتصاديات المال والأعمال ، 02 (02)، الصفحات 331-347.
- أنيس هزلة، و محمد الهادي ضيف الله. (2019). أثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في ظل التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر. مجلة معهد العلوم الاقتصادية ، 23 (01)، الصفحات 597-618.
- باهية زعيم. (2018). واقع ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، -دراسة ميدانية مع دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول- (أطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- تامر بسام جابر الأغا. (2013). أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على البنوك المحلية في فلسطين- (رسالة ماجستير). كلية التجارة، غزة: جامعة غزة الإسلامية.
- جمعة حميدات. (2014). خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين.
- زيد عائد مردان، و إبراهيم عبد موسى السعري. (2013). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية ، 08 (25)، الصفحات 214-242.
- سليمان بلعور، و بوحفص بن أودينة. (2017). صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات ، 10 (02)، الصفحات 719-741.
- سميرة دواق، و عباس فرحات. (2019). الشفافية في الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية. مجلة العلوم الادارية والمالية ، 03 (01)، الصفحات 11-27.



- علي بوزيت، هشام شلغام، و فارس بن يدير. (2019). عوائق وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 6 (2)، الصفحات 55-68.
- عياد السعدي. (2019). اثر تطبيق محاسبية القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين). *مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية*، 09 (01)، الصفحات 249-261.
- فارس بن يدير. (2015). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية- (رسالة ماجستير). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- كحلولي أمال بلقاسم، و خير الدين معطى الله. (2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة. *مجلة الباحث الاقتصادي*، 06 (01)، الصفحات 199-224.
- محمد بركة، هشام شلغام، و بن يدير فارس. (2014). محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية. مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.
- محمد زرقون، و فارس بن يدير. (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 03 (04)، الصفحات 1-20.
- محمد عمر السر الحسن، و محمد محمد أوبوكر أحمد. (2019). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في جودة التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين السودانيين- دراسة ميدانية. *المجلة العربية للإدارة*، 39 (03)، الصفحات 109-124.
- مصطفى عقاري، و حكيمة بوسلمة. (2013). أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية*، 06 (09)، الصفحات 40-52.
- هواري معراج، و آدم حديدي. (2007). دور القياس والافصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر- بالإشارة إلى البنوك التجارية الجزائرية-. *مجلة دراسات اقتصادية*، 01 (01).
- ياسمينه عمامرة، و عبد الكريم زرفاوي. (2018). أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومات المحاسبية. *مجلة البحوث والدراسات التجارية*، 02 (02)، الصفحات 307-327.
- Christensen, H. B., & Nikolaev, V. V. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*, 18 (03), pp. 734-775.
- FASB. (2020). *Financial Accounting Standards Board, Statement of Financial Accounting Standards No. 157*. Retrieved 06 09, 2020, from [fasb.org: https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1218220130001&acceptedDisclaimer=true](https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220130001&acceptedDisclaimer=true)

- IFRS. (2020). *IFRS 13 Fair Value Measurement*. Retrieved 06 09, 2020, from ifrs.org: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>
- Ighian, D. (2009). Historical Cost Versus Fair Value. *Annals of Faculty of Economics* , 03 (01), pp. 860-865.
- Obaidat, A. (2007). Accounting Information Qualitative Characteristics Gap: Evidence from Jordan. *International Management Review* , 03 (04), pp. 26-32.