

أثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في ظل التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين في الجزائر

The impact of the quality of accounting information on accounting disclosure in light of the trend towards the concept of fair value study of a sample of academics and professionals in Algeria

محمد الهادي ضيف الله

جامعة الوادي، الجزائر.

أنيس هزلة*

مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية،

جامعة الوادي، الجزائر

تاريخ القبول : 2019-12-04

تاريخ الاستلام: 2019-10-05

مستخلص:

هدفت الدراسة إلى بيان أثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في ظل التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة، كبديل لمفهوم التكلفة التاريخية الذي أصبح لا يراعي متطلبات الإفصاح المحاسبي للمهتمين بجودة القوائم المالية، ولقياس هذا الأثر تم إعداد استبانة شملت عينة من الأكاديميين والمهنيين، تمت معالجتها ببرنامج SPSS V19.

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة يؤدي إلى زيادة من موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة التاريخية؛ القيمة العادلة ؛ المعلومة المحاسبية ؛ القوائم المالية؛ الإفصاح المحاسبي.

تصنيف JEL: M490، M41.

Abstract:

The study aimed to show the impact of the quality of accounting information on accounting disclosure in light of the trend towards the concept of fair value, as an alternative to the concept of historical cost, which has not taken into account the requirements of accounting disclosure for those interested in the quality of the financial statements. SPSS V19.

The study concluded that the application of the fair value concept increases the reliability and appropriateness of accounting information.

Keywords: Historical cost; fair value; accounting information; accounting disclosure .

Jel Classification Codes : M490 ; M41 .

* المؤلف المراسل.

مقدمة

يحظى القياس والإفصاح المحاسبي باهتمام بالغ لدى المهتمين بالمعلومة المحاسبية، ويرجع ذلك إلى أن مهنة المحاسبة لم تعد أداة لتسجيل الأحداث الاقتصادية فقط، بل تعدت ذلك لتصبح كنظام معلومات محاسبي، يتم من خلاله الحصول على المعلومات اللازمة وتقديمها للأطراف ذوي العلاقة، الأمر الذي فرض وجود آليات قانونية ومحاسبية متفق عليها في عمليتي القياس والإفصاح عن المعلومات المالية، فقد شهد الفكر المحاسبي عدة تطورات في هذا الشأن، فكانت اللبنة الأولى هي تبني مفهوم التكلفة التاريخية باعتبارها وسيلة للإثبات الموضوعي للدخل الاقتصادي، إلا أن هذا المفهوم شهد عدة انتقادات أبرزها الاعتماد على ثبات القوة الشرائية لوحدة النقد وهذا في الحقيقة يتنافى مع الواقع، الأمر الذي جعل من فقهاء المحاسبة يبحثون عن آلية تضمن القياس السليم لأصول والتزامات الوحدة الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى توفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية للأطراف المستفيدة منها، إلى أن ظهر إلى العلن مفهوم القيمة العادلة.

بناء على ما تقدم سوف يقوم الباحثين بتناول ما يخص تطبيق محاسبة القيمة العادلة خصوصا في ظل توجه النظام المحاسبي العالمي إلى تبنيه والتخلي عن مفهوم التكلفة التاريخية، وأثر ذلك على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف تساهم جودة المعلومة المحاسبية وفق منهج القيمة العادلة في تحسين الإفصاح

المحاسبي؟

ويندرج ضمن الإشكالية الرئيسية السؤالين الفرعيين:

- هل يؤدي استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية؟
 - هل يساهم مفهوم القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي ؟
- فرضيات الدراسة: للإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية المطروحة تم صياغة الفرضيات التالية:
- يؤدي استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية ؛
 - يساهم مفهوم القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي.

أهمية الدراسة:

- تنبع أهمية الدراسة الحالية من أهمية استخدام محاسبة القيمة العادلة في التطبيق المحاسبي، وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على جودة المعلومة المحاسبية؛
- بيان كيفية التعزيز الايجابي لمفهوم القياس المستند إلى القيمة العادلة بما يكفل تحقيق موثوقية المعلومات المالية وضبط سلبياتها بما يكفل القضاء على التلاعب باسم القيمة العادلة.

أهداف الدراسة:

- التعرف على منهج القياس بالقيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية؛
- معرفة انعكاسات تطبيق مفهوم القيمة العادلة على جودة القوائم المالية؛
- التعرف على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية و علاقتها بالإفصاح المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة.

هيكل الدراسة: قمنا بتقسيم الدراسة وفق الهيكل التالي:

أولاً- محاسبة القيمة العادلة؛

ثانياً- الإفصاح المحاسبي وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية؛

ثالثاً- الدراسة الميدانية، ومناقشة النتائج

أولاً- محاسبة القيمة العادلة

1- مفهوم القيمة العادلة:

- تعرف القيمة العادلة وفق المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 بأنها " السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف إعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس (IASB, 2011) ؛
- القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري أو يباع به ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية، أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية (حماد، 2008، ص:7)؛
- أما التعريف الذي جاء به النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة والذي أطلق عليها مصطلح " القيمة الحقيقية " فقد عرفها بـ " هو المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية (الجريدة الرسمية، العدد 19، 2009، ص:87).

2- أهداف منهج القيمة العادلة: يهدف منهج القيمة العادلة إلى: (صغراوي، 2017، ص:10).

- إظهار مختلف بنود القوائم المالية بالقيمة الأقرب إلى الواقع لحظة إعداد القوائم المالية؛
 - تمكين المؤسسة من قياس أدواتها المالية بالقيمة العادلة لعدد من العمليات الداخلية من أجل:
 - صنع القرارات الاستثمارية والتجارية المناسبة؛
 - تحديد كمية رأس المال الذي يجب تكديسه لخطوط الأعمال المتنوعة؛
 - حساب التعويضات.
 - إضافة الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن الشركات؛
 - توفير معلومات مالية مفيدة لصناع القرار، سواء أكانوا داخل الشركة أو خارجها.
- 3- مزايا تطبيق منهج القيمة العادلة: يمكن تلخيص المزايا في ما يلي (الجوازنة، 2014، ص:17):

- يراعي منهج القيمة العادلة للتغيرات التي تطرأ على القوة الشرائية لوحة النقد؛
 - يتفق تطبيق منهج القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال خاصة بالابتعاد عن التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات تؤدي إلى ابتعاد التكلفة التاريخية عن القيمة العادلة واحتمال تآكل رأس المال في ظل عدم الاعتراف بالتدني في الأصول؛
 - إن منهج القيمة العادلة يتفق مع التعبير الصادق للقوائم المالية " المركز المالي، قائمة الدخل، جدول تدفقات الخزينة، التغير في رؤوس الأموال "
- 4- عيوب تطبيق منهج القيمة العادلة:

- التكلفة الكبيرة التي ستقع على كاهل الوحدة الاقتصادية لتطبيق هذا المنهج، وعليه فيجب مراعاة قاعدة التكلفة والإيراد أيهما أقل؛
- إمكانية إساءة استخدام التقدير الشخصي في قياس القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق نشطة للأصول والالتزامات المقاسة بالقيمة العادلة؛
- تذبذب القيم المحتسبة وفق منهج القيمة العادلة عند كل إعادة تقييم، ومعالجة فروق التقييم بطرق مختلفة يجعل التعبير عن هذه القيم في السجلات أقل ثباتاً

واستقرارا بفعل العديد من التأثيرات الناتجة عن عناصر سوقية داخلية وعوامل خارجية ليس لها ضوابط محددة:

- يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات المنشأة في غياب أسواقها النشطة، أو لا تتوافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية، مما يصعب مقارنتها بموجودات مشابهة تعتمد في قياس قيمتها العادلة (بالنور، 2018، ص:71).

5- عوائق تطبيق منهج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية:

يواجه تطبيق منهج القيمة العادلة في الجزائر العديد من العوائق والمشاكل التي حالت دون تطبيقه كبديل للتكلفة التاريخية ومن أبرزها نجد: (سباع، 2018، ص ص: 59-60) :

أ- عوائق جبائية: يحتاج الكيان الاقتصادي عند إعدادة وعرضه للقوائم المالية وفق مفهوم القيمة العادلة إلى فترة زمنية طويلة وبالتالي تأخير إيداع المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة والتي من بينها الإدارة الجبائية وعليه يتحمل الكيان لغرامات التأخير عن الضريبة الواجبة الدفع، ناهيك على أن تطبيق مفهوم القيمة العادلة يفسح المجال لإدارة الكيان لممارسة الاحتيال من أجل تغطية الثغرات وبالتالي التهرب الضريبي؛

ب- عوائق في بث المعرفة المحاسبية المتجددة في مراكز التعليم العالي والتكوين المهني: لحد الآن مزال ينظر للمحاسبة في الجزائر كتقنية في البيئة الأكاديمية وليست علما قائما بحد ذاته، ومرد ذلك عدم مواكبة المقررات للمستجدات المحاسبية الدولية.

ثانيا- الإفصاح المحاسبي وعلاقته بجودة المعلومة المحاسبية

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي:

- عرف الإفصاح بشكل عام بأنه بث المعارف من مصدر إنتاجها إلى الجهة التي تستخدمها وتستفيد، منها، فالإفصاح هو النقل الهادف للمعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها (السيد، 2000، ص:245):

- الإفصاح المحاسبي هو ضرورة شمول القوائم المالية جميع المعلومات الضرورية اللازمة لإعطاء قارئ هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي (الليثي، 2002، ص: 145):

- هي عملية ممنهجة مرتبطة بتوفير المعلومات لجعل القرارات والسياسات معروفة من خلال نشرها في التوقيت المناسب، بحيث تكون ظاهرة وواضحة (لطفى، 2005، ص:504).

2- شروط الإفصاح المحاسبي: تتمثل هذه الشروط في (بن فرج، زوينة، 2014، ص:156)

- أن تكون القوائم المالية المنشورة واضحة ومفهومة من قبل مستخدميها وفي الوقت المناسب حتى لا تفقد فائدتها؛
- أن يكون الإفصاح عن المعلومات المحاسبية موجها لكافة الفئات دون تمييز؛
- أن تكون الفائدة المتوقعة من الإفصاح أكبر من تكلفتها؛
- تقليل الفجوة بين مستخدمي القوائم المالية ومعدّيها، حيث أن الإفصاح يساعد على ترشيد القرارات؛
- أن يضيف الإفصاح تغيير على قرار مستخدم المعلومات، بمساعدته للوصول إلى القرار الأمثل.

3- طرق الإفصاح المحاسبي: تتمثل هذه الطرق في (عثمان، 2016، ص:61):

- القوائم المالية الأساسية وتشمل قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية؛
- المصطلحات الفنية والعرض التفصيلي، عدم حذف أو إجراء أي تعديل على البيانات والمعلومات التي توضح بين قوسين؛
- الملاحظات والهوامش؛
- القوائم المالية والجداول المرفقة؛
- التعليقات في تقرير المراجع ويتضمن الرأي الفني المحايد الذي يبين مدى تطبيق المبادئ المحاسبية وتقييم نظام الرقابة الداخلية وغيرها من الأحداث التي حدثت بعد إنتهاء الفترة المحاسبية؛
- تقرير رئيس مجلس الإدارة أو مدير المنشأة، ويتم فيه عرض أهم الأعمال التي قامت بها الإدارة والمشاكل التي واجهتها، وعرض الخطط المستقبلية.

4- العوامل التي تؤثر في الإفصاح المحاسبي: يوجد عدة عوامل تؤثر على الإفصاح المحاسبي يمكن تقسيمها إلى (لعروسي، 2014، ص:29):

- #### 4-1- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توافر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها مثل ملائمة المعلومات للقرارات التي سيتم اتخاذها من قبل المستفيدين منها ودرجة الموثوقية فيها، بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة؛

4-2- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: هناك من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح.

4-3- نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: لا بد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية، لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، فمن الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها بالقوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين الرئيسيين في كل دولة.

4-4- الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح: تختلف الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المتبناة بكل دولة، ففي الدول التي تتبع المدخل القانوني تعتبر خطة المحاسبة الوطنية هي مصدر المهم للوائح المحاسبية وهي تدار بواسطة المجلس الوطني الذي يتبع الحكومة، في حين الدول التي تتبع مدخل التنظيم الذاتي فإن المنظمات المهنية تلعب دورا هاما في تحديد درجة الإفصاح ومعاييرها.

4-5- المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المؤسسات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على الإفصاح، حيث تؤثر هذه المؤسسات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أهم هذه المؤسسات لجنة معايير المحاسبة الدولية التي قامت بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي.

5- الإفصاح المحاسبي في ظل القيمة العادلة: يتعين على المؤسسة الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدمي البيانات المالية على التقييم (ولد عباد، 2018، ص: 157):

- إن أساس القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة للمستثمرين لأغراض تقييم حقوق الملكية بالمقارنة مع التكلفة التاريخية نظرا لوجود علاقة إيجابية قوية بين معلومات القيمة للاستثمارات المالية (الأسهم والسندات) وبين القيمة السوقية لحقوق الملكية؛
- إن الإفصاح على أساس القيمة العادلة للأصول والالتزامات في قائمة المركز يتسم بأنه أكثر ملائمة وموثوقية مقارنة بأساس التكلفة التاريخية، نظرا لوجود ارتباط معنوي بين أسعار وعوائد الأسهم والتقرير عن المعلومة بالقيمة العادلة؛
- إن قياس الأدوات المالية بالقيمة العادلة ينتج معلومات أكثر ملائمة وذات قوة تغيرية أكثر مقارنة بقياسها بالتكلفة التاريخية؛

- إن معلومات القيمة العادلة تؤدي إلى الارتقاء بالمحتوى الإعلامي للقوائم المالية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية بالإضافة توفيرها لأساس محايد لتقييم كفاءة الإدارة؛
- إن القياس والإفصاح على أساس القيمة العادلة يساعد الوحدات الاقتصادية على التخصيص الأمثل لمواردها والمحافظة عليها؛
- إن القياس على أساس القيمة العادلة يجعل معلومات القوائم المالية أكثر ملائمة وفعالية للمقارنة مع أساس التكلفة التاريخية.

6- دور الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية في تعزيز الإفصاح المحاسبي 1-6- تعريف المعلومة المحاسبية:

تعرف المعلومة المحاسبية بأنها " البيانات التي تم معالجتها للحصول على مؤشرات ذات معنى تستخدم كأساس في عملية اتخاذ القرارات والتنبؤ بالمستقبل " (سعيداني، 2018، ص:93)

2-6- الخصائص الرئيسية للمعلومة المحاسبية:

1-2-6- الملاءمة

جرى تعريف الملاءمة بعدة تعاريف فالمعلومات الملاءمة هي تلك المعلومات التي تحمل على الأقل ثلاثة أبعاد وهي: التأثير في الأهداف وتسمى الملاءمة بالأهداف، والتأثير في الفهم وتسمى بالملاءمة الدلالية، والتأثير في اتخاذ القرارات وتسمى بالملاءمة للقرارات وفيما يلي تفصيل كل بعد:

- الملاءمة بالأهداف: تعني بأن المعلومات المحاسبية تكون ملاءمة عندما تمكن المستخدمين من بلوغ وتحقيق أهدافهم وهذا أمر يصعب الوصول إليه وهذا إنطلاقاً من تباين الأهداف المراد الوصول إليها حسب كل مستخدم، لذلك تعتبر هذه الخاصية ذاتية وفق هذا البعد.
- الملاءمة الدلالية: هو إدراك المستخدمين للمعنى المقصود من المعلومات المحاسبية المتاحة إليهم، وتتفاوت درجة الفهم من مستخدم لآخر لذلك يمكن اعتبار هذه الخاصية ذاتية وفق هذا البعد.
- الملاءمة للقرارات: ويقصد بها سهولة وصول المستخدمين للمعلومات المحاسبية التي تساعدهم في عملية اتخاذ القرار، وفي ظل صعوبة الحصول على المعلومات المحاسبية يمكن اتخاذ قرارات خاطئة.

6-2-2-الموثوقية

يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية إذا وجد متخذ القرار أنها تعكس الظروف الاقتصادية الأحداث التي تعبر عنها، و توفر هذه الخاصية ضمان يؤكد خلو المعلومات من الأخطاء و التحيز، و أنها معروضة بأمانة و بطريقة موضوعية، و حتى تتوافر هذه الخاصية في المعلومات المحاسبية يجب أن تكون هذه المعلومات قابلة للتحقق منها، و تعني القابلية للتحقق أن تكون المعلومة لها دلالة محددة، و أن يكون لها استقلالها بصرف النظر عن يقوم بإعدادها أو باستخدامها. فإذا قام ثلاثة مراجعين قانونيين بالتحقق من المعلومات المحاسبية الواردة في كشوف مالية معينة، وإذا استخدموا نفس أساليب القياس وانتهى كل واحد منهم إلى نتيجة تختلف عن الأخر فعندئذ تكون مثل هذه المعلومات غير موضوعية وغير قابلة للتحقق و يصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات (أبو المكارم، 2000، ص:32).

ثالثا- الدراسة الميدانية ومناقشة النتائج :

1- مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في شقين، الشق الأول يتكون من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين والإطارات العاملة في مجال المحاسبة والمالية، والشق الثاني يتكون من الأساتذة الجامعيين المنتسبين إلى الجامعات الجزائرية، وذلك لدراسة واقع جودة المعلومة المحاسبية إلى الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق محاسبة القيمة العادلة.

2- الاستبانات الموزعة :

- الاستبانات الكلية الموزعة: 84 استمارة؛

- الاستبانات المسترجعة: 81 استمارة؛

- الاستبانات الملقاة: 02 استمارة لعدم اكتمالها؛

3- عينة الدراسة:

- الفئة الأولى: تمثل الموظفين والأجراء ومختلف الإطارات العاملة في مجال المحاسبة

والمالية بالوحدات الاقتصادية في الجزائر، والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر؛

- الفئة الثانية: تمثل أساتذة الجامعة المهتمين بالمحاسبة؛

4- الحدود المكانية والزمانية للدراسة:

1-4- الحدود المكانية: أجريت الدراسة على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الواقعة

بولاية الوادي بحكم إقامة الباحثين، إضافة إلى الأساتذة الجامعيين في جامعتي الوادي وورقلة.

2-4- الحدود الزمانية: فقد أجريت الدراسة في الفترة الممتدة ما بين شهر مارس من سنة 2019 وشهر اوت من نفس السنة.

5- أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات:

في هذه الدراسة تم استخدام أسلوب قوائم الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية لأنه يحقق عدت مزايا أبرزها:

السرية؛ الوقت؛ الوضوح.

6- متغيرات الدراسة: تحتوي هذه الدراسة على المتغيرات التالية

1-6- المتغير المستقل:

- جودة المعلومة المحاسبية في ظل التوجه نحو مفهوم بالقيمة العادلة؛

2-6- المتغير التابع:

- الإفصاح المحاسبي ودوره ترشيد قرارات المستثمرين.

7- المعالجة الإحصائية المستخدمة: تم معالجة الاستبيان وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية باستخدام نوعان من الأساليب هما:

1-7- أساليب الإحصاء الوصفي: لقياس الاتجاه العام لمحاو الدراسة وقد استخدم منها ما يأتي:

- التوزيع التكراري للإجابات؛

- الوسط الحسابي لتحديد مستوى المتغيرات؛

- الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم حول أوساطها الحسابية.

2-7- أساليب الإحصاء الاستدلالي: وقد استخدمت منها الاختبارات التالية:

- ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان؛

- الانحدار المتعدد لمعرفة معنوية الانحدار واختبار الفروض واستخراج نموذج الدراسة.

8- التحليل الإحصائي للاستبانة:

1-8- اختبار الثبات:

بغية التأكد من ثبات واتساق أداة الدراسة تم استخدام اختبار ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha حيث بينت نتائج القياس ارتفاع معامل ألفا كرونباخ للاستبانة ككل (0.993) وهو ثبات قوي يعتدى به لتحليل الاستبانة لمجموع 15 فقرة.

وبلغ ثبات محاور الاستبانة 0.779 الفا كرونباخ وهو ثبات يعتدى به لتحليل الاستبيان لمجموع ثلاثة محاور، وبالتالي تتمتع أداة الدراسة بصورة عامة بمعامل ثبات عال يتيح لها تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها. سوف يستخدم الباحثان في تحليل المعلومات المجمعة ميدانيا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (01): ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

المستوى	طول الفقرة	المتوسط المعياري	الاستجابة
منخفض	0.79	من 1 إلى 1.79	لا أوافق بشدة
	0.79	من 1.80 إلى 2.59	لا أوافق
متوسط	0.79	من 2.60 إلى 3.39	محايد
مرتفع	0.79	من 3.40 إلى 4.19	أوافق
	0.79	من 4.20 إلى 5.00	أوافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

ومنه تكون طول الفئة المعبرة عن كل إجابة وفقاً للعلاقة التالية

$$\text{طول الفئة} = \frac{\text{المدى العام}}{\text{عدد الفئات}}$$

2-8- مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية

للقوقوف على مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي واثرها على جودة المعلومة المحاسبية تم إدراج خمس (05) فقرات أساسية، كما هي موضحة وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (02): تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الأول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الأول
مرتفع	1.034	3.91	01. يراعي مفهوم القيمة العادلة التغير الحاصل في القوة الشرائية لوحدة النقد.
مرتفع	1.034	3.91	02. يساهم تطبيق القيمة العادلة إلى إظهار الدخل في صورته الحقيقية.
مرتفع	0.839	3.85	03. يساعد استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي إلى التنبؤ بالتغيرات التي يمكن أن تطرأ.
مرتفع	0.949	3.22	04. تطبيق القيمة العادلة يساعد المستثمرين في اتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بالاستثمار
مرتفع	1.027	3.90	05. تعتبر القيمة العادلة ضرورة حتمية لمسايرة توجهات معايير المحاسبة الدولية من أجل تلبية احتياجات مستخدمي معلومة المحاسبية
مرتفع	0.736	3.75	المحور الأول للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (02) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الأول (مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفئرتين 01 و 02 بانحراف معياري قدره (1.034)، ومتوسط حسابي (3.91) بإجمالي موافقة بشدة، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة 05 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (1.027)، ومتوسط حسابي (3.90) بإجمالي موافق بشدة .
 فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 03 بانحراف معياري قدره (0.839)، ومتوسط حسابي (3.85) وهو ما يقابل درجة (الموافقة بشدة أيضا) في مقياس ليكرت الخماسي الموضح في الجدول رقم (01)، ويتضح من الجدول رقم (02) أن المتوسط الحسابي للمحور الأول (3.75)، بقيمة انحراف معياري (0.736) وهو ما يقابل الموافقة بشدة.

3-8- مساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة

للقوف على دور القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة تم إدراج خمس (05) فقرات أساسية، كما هي موضحة وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (03): تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثاني

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثاني
مرتفع	1.025	3.89	06. يتمتع أفراد المجتمع المحاسبي بدرجة كبيرة من الوعي لمفهوم القيمة العادلة.
مرتفع	1.015	3.91	07. وجود معايير محاسبية وطنية كافية لمواكبة مستجدات المحاسبة الدولية
مرتفع	0.843	3.86	08. يقدم المشرع الجزائر بالإجراءات اللازمة للانتقال إلى تطبيق القيمة العادلة.
متوسط	0.943	3.22	09. يوفر التشريع الجبائي الجزائري القوانين الضرورية لمواكبة تطورات المحاسبة الدولية في مجال القياس المحاسبي.
مرتفع	1.040	3.91	10. يعمل القانون التجاري إلى تسهيل تطبيق إجراءات القياس والإفصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية
مرتفع	0.730	3.75	المحور الثاني للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (03) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثاني (دور القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة 10 بانحراف معياري قدره (1.040)، ومتوسط حسابي (3.91) بإجمالي موافقة بشدة، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة 06 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (1.025)، ومتوسط حسابي (3.89) بإجمالي موافق بشدة .

فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 08 بانحراف معياري قدره (0.843)، ومتوسط حسابي (3.86) وهو ما يقابل درجة (الموافقة بشدة أيضا) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح

في الجدول رقم (01)، ويتضح من الجدول رقم (03) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني (3.75)، بقيمة انحراف معياري (0.730) وهو ما يقابل الموافقة بشدة.

4-8- مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي

للقوف على مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي تم إدراج خمس (05) فقرات أساسية، كما هي موضحة وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (04): تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثالث

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثالث
متوسط	1.206	2.88	11. تعتبر القوائم المالية المعدة وفق القيمة العادلة كافية للحد من الأساليب للأخلاقية في الممارسات المحاسبية.
مرتفع	1.034	3.91	12. تطبيق مفهوم القيمة العادلة يضمن شفافية أكثر وجودة أعلى في المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.
متوسط	0.949	3.22	13. استخدام القيمة العادلة يجعل القوائم المالية أكثر ملاءمة وموثوقية.
مرتفع	1.027	3.90	14. اختلاف التقديرات في القيمة العادلة من قبل الممارسين يفقد القوائم المالية المعدة على أساسها من خصائصها النوعية.
مرتفع	1.034	3.91	15. القوائم المالية المعدة على أساس القيمة العادلة تساهم في إظهار البنود بالقيم الحقيقية التي تعزز من شفافية الإفصاح المحاسبي.
مرتفع	0.727	3.56	المحور الثالث للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (04) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثالث (مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة 11 بانحراف معياري قدره (1.206)، ومتوسط حسابي (2.88) بإجمالي موافقة، وجاء

في المرتبة الثانية الفئرتين 12 و 15 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (1.034)، ومتوسط حسابي (3.91) بإجمالي موافق بشدة.

فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 13 بانحراف معياري قدره (0.949)، ومتوسط حسابي (3.22)، وهو ما يقابل درجة (الموافقة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (01)، ويتضح من الجدول رقم (04) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني (3.56)، بقيمة انحراف معياري (0.727) وهو ما يقابل الموافقة.

5-8- معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

يبين الجدول التالي نتائج تطبيق اختبار *Récapitulatif des modèles* للمتغير المستقل والمتغيرات التابعة

جدول رقم (05): جدول معاملات الارتباط *Récapitulatif des modèles*

<i>Récapitulatif des modèles^b</i>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,941 ^a	,885	,883	,24863

a. المتغيرات المستقلة مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس و علاقتها

بجودة المعلومة المحاسبية

ومساهمة القوانين والتشريعات الجزائرية في تكريس مفهوم القيمة العادلة

b. المتغير التابع: مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات *SPSS V19*

يوضح الجدول رقم (05) بأن معامل الارتباط بين المتغير التابع (مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي) والمتغيرات المستقلة (مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية، ومساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة) يقدر بـ (0.941) ومربع معامل الارتباط بينهما قدر بـ (0.885) ومربع معاملات الارتباط المعدل (0.883) والخطأ المعياري في التقدير بـ (0.24863) وبذلك تفسر مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية، ومساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة بـ 88.50% من التباين الذي يحصل في التغير في (مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي)، والقيمة المتبقية تعود لمتغيرات أخرى لم تدرج في هذا التحليل. وللإجابة على فرضيات الدراسة:

1- توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي. تعود لمتغيري مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وأثرها على جودة المعلومة المحاسبية، ومساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة.

لفحص ذلك السؤال تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي بالعينة محل الدراسة تبعاً لمتغيرات الدراسة ويوضح الجدول رقم (06) نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية.

جدول رقم (06): تحليل التباين الأحادي

العينة	الدلالة الإحصائية	القيمة الاحتمالية	قيمة F	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	متغيرات الدراسة
79	دالة إحصائياً	0.000	582.380	0.736	3.75	مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي
				0.730	3.75	مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي
				0.727	3.56	مساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يوضح الجدول رقم (06) نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي، حيث جاءت قيمة F (582.380) بقيمة احتمالية 0.000 أصغر من 0.05 في دالة إحصائياً. كما يوضحها الجدول السابق، وارتفاع قيمة المتوسطات لمتغير مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية حيث كانت أعلى قيمة بقيمة متوسط 3.75 من أصل 5 درجات، بينما كانت قيمة المتوسطات لمتغير ومساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة تقدر بـ 3.56 من أصل 5 درجات.

ويوضح الجدول أسفله معاملات نموذج الانحدار والتي تساعد في الحصول على معادلة خط الانحدار بين المتغيرات وتكون معادلات خط الانحدار كما يلي:

جدول رقم(07): معادلات تحليل الانحدار المتعدد

.885	معامل التحديد المعدل Eta		.941 ^a	معامل الارتباط R	
.24863	الخطأ المعياري		.883	معامل التحديد R ²	
.000 ^a	مستوى المعنوية		582.380	قيمة (F)	
Sig	t	Bêta	Erreur standard	b	المتغيرات
.595	.516		.147	.078	(Constante)
.000	24.133	.941	.038	.928	X1
.940	.075	-	-	.026	X2

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

- الفرضية الصفرية (H₀): $Y = \beta_0 + \beta_{X1} + \beta_{X2} + \alpha = 0$

- الفرضية البديلة (H₁): $Y = \beta_0 + \beta_{X1} + \beta_{X2} + \alpha \neq 0$

المعادلة بدلالة مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية حسب الانحدار المتعدد وحسب قيمة الدلالة المعنوية أقل من الدلالة المعنوية 0.05.

$$Y = b_0 + (b_1 * x_1) + (b_2 * x_2)$$

- مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي (Y): المتغير التابع.

- (b₀): الثابت.

- مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية (X₁): المتغير المستقل الأول.

- مساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة (X₂): المتغير المستقل الثاني.

$$Y = 0.078 + (0.928 * x_1)$$

ومن المعادلة يتضح أن مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي غير معدومة وتساوي (0.078) وارتباطها بدور جودة المعلومة المحاسبية

حسب ما ورد في الدراسة نظرياً، وأيضاً حسب IAS/IFRS، ويتأثر بمعامل انحدار (0.928) من كل وحدة واحدة من المتغير المستقل (مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية). ولا يتأثر بمعاملات انحدار المتغير المستقل الثاني (مساهمة القوانين والتشريعات في تكريس مفهوم القيمة العادلة).

2- تفسير النتائج:

يتضح من الجدول رقم (07)، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي تبعاً لمتغير مبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية، حيث كانت قيمة دلالة F تقدر بـ (582.380) وهي دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05).

وبناءً على ما تقدم فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل الذي ينص على وجود فروق ذات دلالة إحصائية لمساهمة القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي تبعاً لمبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس وعلاقتها بجودة المعلومة المحاسبية.

خاتمة

حاول الباحثان من خلال تناولهما لدراسة موضوع أثر جودة المعلومة المحاسبية على الإفصاح المحاسبي في ظل التوجه نحو مفهوم القيمة العادلة من خلال دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين، من خلال المحاور الثلاثة لهذه الدراسة، وانطلاقاً من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأدوات والأساليب المشار إليها في المحور الثالث، وبناءً على ما سبق فإن الانتقال نحو مفهوم القيمة العادلة من شأنه أن يعزز خصائص المعلومة المحاسبية وبالتالي ينعكس على الإفصاح بالإيجاب.

اختبار فرضيات الدراسة:

بخصوص الفرضية الأولى: إن استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يؤدي إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية، حيث تم قبول هذه الفرضية نظرياً.

بخصوص الفرضية الثانية: يساهم مفهوم القيمة العادلة في تعزيز شفافية وموضوعية الإفصاح المحاسبي تبعاً لمبررات التحول إلى مفهوم القيمة العادلة في القياس المحاسبي، حيث تم قبول هذه الفرضية.

نتائج الدراسة:

- يساهم نموذج القيمة العادلة في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي، من خلال تأثيره المباشر على الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية؛
- يعتبر مفهوم القيمة العادلة البديل الأنسب في ظل الانتقادات الموجهة لمفهوم التكلفة التاريخية؛
- يساهم مفهوم القيمة العادلة في تحقيق ما يسمى بالإفصاح المحاسبي الشامل، حيث يستطيع المستثمرون الإطلاع على القوائم المالية ومعرفة القيمة الحقيقية للمنشأة من خلال جودة المعلومات الواردة في القوائم المالية؛
- يجب توفر الأسواق المالية النشطة مما يمكن الشركات من قياس القيمة العادلة بكل كفاءة؛
- يعزز مفهوم القيمة العادلة الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية؛
- غياب القوانين التي توضح آلية التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة؛
- غياب التنسيق بين وزارتي المالية، والتعليم العالي والبحث العلمي من جهة والمجلس الوطني للمحاسبة المانح لشهادة مزاولة المهنة (محاسب معتمد، محافظ حسابات، وخبير محاسبي) من جهة أخرى من أجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية؛

قائمة المصادر والمراجع

- إبراهيم يعقوب إسماعيل عثمان، (2016)، أثر استخدام القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة على تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.
- لعروسي آسيا، (2014)، تأثير القياس المحاسبي على الإفصاح في القوائم المالية في حالة التضخم، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر؛
- أمين السيد أحمد لطفي، (2005)، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر؛
- بن فرج زوينة، (2014)، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر؛

- الأغا تامر بسام جابر ، (2013)، أهمية القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة في تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة، مقدمة بكلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين؛
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، (2009)، العدد 19؛
- صغراوي رفيقة، (2017)، إشكالية تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر؛
- الجوازنة روان مازن الضلاعين، (2014)، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن؛
- ولد عباد سيدي محمد، (2018)، أثر الإفصاح المحاسبي من خلال اعتماد مبدأ القيمة العادلة على مردودية وفعالية البنوك الإسلامية في موريتانيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، الجزائر؛
- سباع أحمد الصالح، ضيف الله محمد الهادي، (2018)، إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 02 - العدد 11، ص: 52-68، الجزائر؛
- حماد طارق عبد العال، (2008)، المدخل الحديث في المحاسبة "المحاسبة عن القيمة العادلة"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر؛
- الليثي فؤاد محمد، (2002)، نظرية المحاسبة المدخل المعاصر، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر؛
- بالنور محمد الساسي، (2018)، القيمة العادلة وتطبيقاتها في المصارف الإسلامية- دراسة حالات تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر؛
- سعيداني محمد السعيد، (2018)، الإفصاح المحاسبي على أساس القيمة العادلة وأثره في تزويد مستخدمي البيانات المالية على اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، الجزائر؛

- السيد راشد رجب، (2000)، المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية بيروت، لبنان؛
- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، (2000)، المحاسبة المالية المتوسطة: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي. دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر.
- IASB, (2011), **International Financial Reporting Standard 13: Fair Value Measurement.**