

معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي
دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر

**Obstacles and ways to activate the application of the fair value model as a
basis for accounting measurement and disclosure
An exploratory study of a sample of professionals and academics in Algeria**

روتال عبد القادر¹

¹ أستاذ محاضر ب، جامعة ابن خلدون - تيارت، الجزائر، routalaek@gmail.com

تاريخ النشر: 2021/1/1

تاريخ القبول: 2020/4/2

تاريخ الاستلام: 2020/1/28

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى محاولة إبراز أهمية تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي باعتباره النموذج الأقرب للتقييم العادل للقوائم المالية، والوقوف على مختلف العراقيل والصعوبات التي تحول دون تطبيق هذا النموذج في الجزائر مع محاولة إعطاء بعض الآليات والحلول لتفعيل تطبيقه في البيئة الجزائرية. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تطبيق هذا النموذج لما يوفره من إيجابيات وباعتباره أحسن بديل للتكلفة التاريخية وإلى أن البيئة المحاسبية في الجزائر غير مناسبة لتطبيقه بسبب العراقيل والصعوبات الموجودة، ووجدت الدراسة أنه لتطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي يجب وضع بعض الآليات وتهيئة مجموعة من العوامل والظروف المناسبة. كلمات مفتاحية: القيمة العادلة، البيئة المحاسبية، القوائم المالية.

تصنيف JEL: M40، M49.

Abstract:

This research aims to try to highlight the importance of applying the fair value model as a basis for accounting measurement and disclosure as the closest model to a fair evaluation of financial statements, and to identify the various obstacles and difficulties that prevent the application of this model in Algeria with an attempt to give some mechanisms and solutions to activate its application in the Algerian environment.

The study reached the necessity of applying this model because of the positives it provides and as the best alternative to historical cost and that the

accounting environment in Algeria is not suitable for its application due to the obstacles and existing difficulties. Appropriate factors and conditions

Keywords Fair value; Accounting environment ; Financial Statements.

Jel Classification Codes: M40 , M49.

المؤلف المرسل: روتال عبد القادر، الإيميل: routalaek@gmail.com

1. مقدمة:

يعد اختيار طريقة القياس المحاسبي المناسبة من أكبر التحديات التي تواجهها مهنة المحاسبة، حيث ظلت الممارسة المحاسبية متمسكة بمبدأ التكلفة التاريخية لعقود طويلة من الزمن، لما توفره من موثوقية عالية في القياس المحاسبي باعتبارها توفر الدليل المادي للإثبات وتسجيل الأحداث المالية لحظة حدوثها، وبالرغم من المزايا المتعددة لنموذج التكلفة التاريخية إلا أنها لم تشفع لها في الحفاظ على مكانتها وبدأ توجه الفكر المحاسبي نحو البحث عن بديل للقياس المحاسبي يراعي تقلبات القوة الشرائية لوحدة النقد ويوفر معلومات ملائمة لتلبية إحتياجات المستخدمين ويغطي عيوب التكلفة التاريخية. كل هذه العوامل دفعت الفكر المحاسبي المعاصر إلى إدراج منهج جديد للقياس المحاسبي هو نموذج القيمة العادلة الذي بدأ التوجه إليه كمطلب أساسي في إثبات معالجة الأحداث والعمليات المالية كي تكون أكثر دقة وأقرب إلى الواقع وفقا للظروف السائدة، بما يحقق موثوقية وملائمة المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى بالجهات المهنية المتخصصة إلى إصدار معايير محاسبية تلي الإحتياجات المستمرة التي تتزامن مع التطور الكبير على الصعيد المحاسبي الدولي والتي شكلت في مضمونها محاسبة القيمة العادلة.

وبناء على ما سبق عملت الجزائر على تبني المعايير الدولية للمحاسبة عن طريق تطبيق النظام المحاسبي المالي مواكبة للتغيرات المتسارعة في بيئة المحاسبة والمضي قدما للنهوض باقتصادها، حيث أصبح إلزاما عليها تبني نموذج القيمة العادلة، إلا أن إستخدام هذا النموذج شكل تحديا كبيرا وإصدم بالكثير من العقبات نظرا لخصائص البيئة المحاسبية، لذلك تسعى الجزائر جاهدة لتوفير البيئة الملائمة لإستخدام هذا النموذج في الممارسات المحاسبية.

1.1 الإشكالية: إن رغبة الجزائر في الوصول إلى إقتصاد تنافسي وتوفير بيئة أعمال مناسبة دفعها إلى العديد من الإصلاحات من أهمها إصلاح النظام المحاسبي بتطبيق النظام المحاسبي المالي، هذا الأخير جلب عدة مبادئ ومفاهيم لم تكن موجودة سابقا من بينها تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، ونظرا لما يتميز به هذا النموذج من متطلبات ظهر التحدي بالنسبة للشركات الجزائرية بظهور عدة عوامل ومؤثرات تحد من تطبيق هذا النموذج على أرض الواقع. وهو ما

دفعنا إلى طرح الإشكالية التالية: ما هي الحلول المقترحة والإجراءات الواجب إتباعها للحد من المعوقات التي تحول دون تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر؟

2.1 الأسئلة الفرعية: للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيمها الى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تبني نموذج القيمة العادلة يعد خيارا للارتقاء بجودة القوائم المالية؟
- ما هي المعوقات التي تحد من تطبيق القيمة العادلة كنموذج للقياس والإفصاح المحاسبي في البيئة الجزائرية؟

- ما هي الحلول المقترحة والإجراءات الواجب اتخاذها لتهيئة البيئة الجزائرية لاستخدام القيمة العادلة كنموذج للقياس والإفصاح المحاسبي بشكل فعال؟

3.1 الفرضيات: للإجابة على الأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- نموذج القيمة العادلة يعتبر البديل الأحسن لتفادي أوجه القصور التي تعاني منها التكلفة التاريخية، وهو النموذج الأقرب للتقييم العادل للقوائم المالية.

- لتطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية يجب تهيئة مجموعة من الظروف المهنية، القانونية والاقتصادية، وأي تقصير يحد من التطبيق السليم لهذا النموذج.

- تهيئة البيئة المحاسبية المناسبة هو أهم عامل لتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

4.1 أهمية الدراسة: تنبع أهمية هذه الدراسة من الأهمية التي تدرج في التوجه نحو استخدام نموذج القيمة العادلة مدخلا للقياس والإفصاح المحاسبي في الجزائر، في محاولة لتفادي العيوب التي يعاني منها القياس المحاسبي المستند على التكلفة التاريخية باعتبار هذا النموذج ملائما وموضوعيا ويساهم في إعداد قوائم مالية عادلة وحقيقية تجعل القياس والإفصاح المحاسبي أكثر واقعية ودلالة على الحقائق الاقتصادية، لكن على الرغم من كل المنافع التي يمكن أن تنجر على تطبيق القيمة العادلة إلا أن هناك عدة عراقيل ومعوقات تحول دون تطبيقها.

5.1 اهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تقديم الأهداف التالية:

- معرفة أسباب التحول إلى استخدام نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، رغم أن التكلفة التاريخية لها إيجابيات تتوافق مع الكثير من المبادئ والفروض المحاسبية.

- تشخيص أهم التحديات التي تحول دون تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

- محاولة إعطاء بعض الحلول والإجراءات للحد من العراقيل والمشاكل التي تحول دون تطبيق نموذج القيمة العادلة.

6.1 منهجية الدراسة: تحقيقاً لأهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهجين التاليين:
المنهج الإستنباطي: إعتد الباحث على المنهج الاستنباطي في تحليل الإطار النظري لمفهوم ومكونات القيمة العادلة على المستوى الأكاديمي والدراسات التي قدمها الباحثون، وذلك بهدف استخلاص العلاقات النظرية (الفروض) المتعلقة بمعوقات وسبل تفعيل نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

المنهج الاستقرائي: اعتمد الباحث على الدراسة الميدانية من خلال استبيان يوزع على عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر لتجميع البيانات اللازمة وإجراء التحليل الإحصائي للوصول إلى نتائج عن معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

7.1 الدراسات السابقة: إعتد الباحث على العديد من الدراسات السابقة من بينها:

دراسة عماد سليمان " محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القيمة العادلة- دراسة مسحية للوسطاء الماليين العاملين في شركات الوساطة المالية السورية": هي عبارة عن مقال في مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية المجلد 37 العدد 05 لسنة 2015: حاولت الدراسة التطرق إلى إشكالية تقبل مستخدمي القوائم المالية لتطبيق محاسبة القيمة العادلة، حيث كانت تهدف إلى توضيح المزايا والانتقادات الموجهة لتطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك إختلاف بين مستخدمي القوائم المالية حول مزايا تطبيق محاسبة القيمة العادلة وبين الانتقادات الموجهة لتطبيقها وعلى إمكانية حساب قيمتها بدقة.

دراسة جميل حسن النجار " أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية – دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين": هي عبارة عن مقال في المجلة الأردنية لإدارة الأعمال المجلد 09 العدد 03 لسنة 2013، حاولت الدراسة التطرق إلى إشكالية أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على خاصيتي الموثوقية والملائمة، حيث كانت تهدف إلى تحديد مدى وجود مشكلات ومعوقات تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة لدى الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، وتوصلت الدراسة لمجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق القيمة العادلة يزيد من درجة موثوقية وملائمة المعلومات الواردة في القوائم المالية وأن عدم وجود أسواق نشطة ملائمة لقياس القيمة العادلة يعتبر من أهم العوائق التي تحد من تطبيقها.

دراسة إبراهيم عبد موسى " القيمة العادلة وتأثير إستعمالها في جودة التقارير المالية" هي عبارة عن مقال في مجلة دراسات محاسبية ومالية بجامعة بغداد المجلد 08 العدد 25 لسنة 2013، حاولت هذه الدراسة التطرق لإشكالية العلاقة بين معلومات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية، حيث كانت تهدف إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي والتعريف بالقيمة العادلة وتحديد

متطلبات القياس والإفصاح عنها فيما يخص الأدوات المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن محاسبة القيمة العادلة لها أثر جوهري في الإرتقاء بالمحتوى المعلوماتي للقوائم المالية.

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة: أنها ركزت على محاولة معرفة أسباب التحول إلى استخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي وتشخيص أهم المعوقات والعراقيل التي تحول دون تطبيق هذا النموذج في البيئة الجزائرية ومحاولة إعطاء بعض الحلول والإجراءات للحد من العراقيل والمشاكل التي تحول دون تطبيقه.

2. نموذج القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي:

1.2 مفهوم نموذج القيمة العادلة: لقد استخدمت التكلفة التاريخية لعدة عقود كمبدأ سائد للقياس المحاسبي، ثم برز من ينادي باستخدام القيمة العادلة كون القياس المستند على التكلفة التاريخية يجعل البيانات أقل دلالة وموضوعية لأنه يستند على الماضي، الأمر الذي يؤدي إلى فقدان معلومات القوائم المالية العديد من مقومات المصدقية والملائمة، وعلى ضوء ذلك تعددت تعاريف القيمة العادلة أهمها:

عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم 13 " القيمة العادلة هي القيمة التي يمكن إستلامها لبيع أصل أو سداد إلتزام في تاريخ القياس بين أطراف في ظروف السوق الحالية ". (نصار، 2013، صفحة 826) القيمة العادلة وفق هذا التعريف يتم قياسها لأصل أو التزم معين، حيث يجب الأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الإلتزام، إذا كان أطراف السوق يأخذون هذه الخصائص بعين الاعتبار.

كما عرفت أنها " السعر الذي يجعل الملكية تتبادل بين مشتري راغب في الشراء، وبائع راغب في البيع، حينما لا يكون الأول مكره على الشراء ولا يكون الثاني مكره على البيع وأن يكون لدى كل من الطرفين معرفة مقبولة بالحقائق المرتبطة بالمعاملة " (حماد، 2003، صفحة 209).

نلاحظ من أعلاه، أنه في جميع الأحوال يجب الإشارة إلى أن القيمة العادلة ليست القيمة السوقية، فالقيمة السوقية يصعب الوصول إليها في سوق كفاء في الواقع العملي، ويمكن إجراء عمليات التقييم إذا ما أحسن اختيار الجهة المؤهلة القادرة على الوصول لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

مع ذلك فإنه لا يوجد اختلاف جوهري على مفهوم القيمة العادلة في مختلف الجهات إذ يتفق جميعهم على أن القيمة العادلة هي القيمة التي تصلح لتبادل الأصول وتسديد الإلتزامات على أساس تجاري بحث بين الأطراف المتفقة. وبذلك فإن مفهوم القيمة العادلة يقوم على عنصرين: (موسى، 2013، صفحة 218)

- الأطراف الداخلة في الصفقة: حيث يجب أن تتم الصفقة بين أطراف على علاقة وراغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة بها.
- الظروف التي تتم بها الصفقة: حيث يفترض أن تكون هذه الظروف طبيعية وغير استثنائية في حياة الشركة، حيث أن البائع والمشتري يرغبان بإتمام عملية التبادل دون وجود ضغوط على أي منهما للقيام بالعملية.
- 2.2 أسباب التحول لإستخدام نموذج القيمة العادلة: هناك العديد من الأهداف التي قامت من أجلها المحاسبة بشكل خاص، تضمنت في النقاط التالية: (الطرايرة، 2005، صفحة 104)
 - أولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية.
 - المبادئ والفروض والمحددات المحاسبية الواجب تطبيقها لتوفير الخصائص المطلوبة في المعلومات المحاسبية.
 - تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في إتخاذ القرارات لأن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى معلومات ملائمة وموثوقة وقابلة للمقارنة لتقييم المركز المالي ونتائج أعمال الشركات.
 - ولكي تكون هاته المعلومات مفيدة في إتخاذ القرارات نجد أنه تم التحول لتطبيق نموذج القيمة العادلة لأنها توفر الخصائص السابقة الذكر بالإضافة الى العناصر التالية: (النجار، 2013، صفحة 468)
- تعكس القيمة العادلة واقع الشركات الإقتصادي وهي الأقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية.
- تقييم الأصول والإلتزامات على أساس القيمة العادلة يعبر عن الدخل الاقتصادي حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الإعتبار.
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال.
- يوفر نموذج القيمة العادلة مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للشركات.
- يراعي نموذج القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحددة النقد.
- يعد إستخدام نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمة لإتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية.
- تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين الشركات المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة.
- تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة مستقبلية لقيمة الشركة.

تم الإعتماد على نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي كبديل للتكلفة التاريخية للكثير من عناصر القوائم المالية، وذلك بناء على نتائج الدراسات العديدة التي أبرزت الآثار الإيجابية لتبني هذا النموذج، حيث سمح بتجاوز بعض أوجه القصور التي كانت في الأساليب السابقة وهو ما أدى إلى تحقيق العديد من الخصائص التي يرغب فيها المستخدمون.

3.2 أساليب تقييم نموذج القيمة العادلة: على الشركات استخدام أساليب تقييم مناسبة ضمن الظروف المحيطة بإجراء عملية التقييم وتوفير بيانات كافية لقياس القيمة العادلة، وتعظيم استخدام المعلومات التي تساعد عملية قياس القيمة العادلة والتقليل من استخدام المدخلات غير القابلة للتأكد منها. ويعتبر الهدف من استخدام أساليب التقييم هو تقدير السعر المناسب للأصل أو الإلتزام ضمن عملية منظمة تجرى بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية. حيث نجد أن هناك ثلاثة أساليب تستخدم في عملية قياس القيمة العادلة: (نصار، 2013، الصفحات 832-833)

- أسلوب السوق: يستخدم هذا الأسلوب الأسعار والمعلومات ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو المشابهة للأصول أو الإلتزامات موضوع التقييم.
- أسلوب التكلفة: يستخدم هذا الأسلوب المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع التقييم وتسمى تكلفة الإحلال الحالية أو الاستبدال.
- أسلوب الدخل: يقوم هذا الأسلوب على تحويل المبالغ المستقبلية (التدفق النقدي أو الدخل أو المصاريف) إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصص، عند استخدام هذا الأسلوب فإن قياس القيمة العادلة يعكس التوقعات الحالية للسوق حول المبالغ المقدرة في المستقبل، ويشمل أسلوب الدخل على:
- أسلوب القيمة الحالية: ويقوم هذا الأسلوب على تقدير صافي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية والمتوقع الحصول عليها من الاستخدام المستمر للأصل.
- أسلوب نماذج الخيارات: تقوم هذه النماذج على دمج نموذج القيمة الحالية والقيمة الزمنية والضمنية لعقد الخيار.
- أسلوب فائض الأرباح السنوية: هذا الأسلوب مستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

الأساليب سابقة الذكر تستخدم كأساس لتقييم القيمة العادلة، في بعض الحالات قد يكون استخدام أسلوب تقييم واحد كافي، وفي حالات أخرى قد يكون من المناسب استخدام أكثر من أسلوب. 3. معوقات تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية: هناك العديد من المعوقات التي تحول دون تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية من أهمها:

1.3 معوقات تتعلق بصعوبة قياس القيمة العادلة: صعوبة تقدير القيمة العادلة مما يثير الشك في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها (موسى، 2013،

صفحة 220)، حيث يعتمد تقدير القيمة العادلة إلى إتباع أسس قياس متباينة الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا على ما هو موجود في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق كفاء. كما نجد أن هناك الكثير من أصول الشركة ليس لها أسعار سوقية (سليمان، 2015، صفحة 21)، وحساب قيمتها العادلة بالرغم من صعوبته لا يقدم معلومات مفيدة كون الشركة لديها الرغبة والقدرة على الاحتفاظ بها حتى تاريخ إستحقاقها أو لنهاية حياتها الإنتاجية.

إن تعدد أساليب قياس القيمة العادلة (أسلوب التكلفة، أسلوب السوق، أسلوب الدخل) وإستخدام أسلوب واحد أو عدة أساليب يؤدي إلى صعوبة تحديد ما هو الأسلوب الأنسب الواجب تطبيقه على كل عنصر من عناصر القوائم المالية. كما أنه في حالة عدم وجود أسواق نشطة ومنظمة يصعب تحديد القيمة العادلة لكثير من موجودات الشركة وكذلك في حال عدم توفر معلومات كافية عن خصائصها (محمد، 2009، صفحة 14)، مما يعيق إجراء المقارنات بينها وبين موجودات متشابهة يتم القياس عليها في إحتساب وتقدير قيمتها العادلة.

2.3 معوقات تتعلق بعدم التحضير الجيد للشركات: غياب الوعي والثقافة المحاسبية لكثير من الشركات وعدم مراعاتها لتكلفة تطبيق القيمة العادلة عندما تكون ضمن خياراتها المحاسبية، وعدم تحديثها أو القيام بتغيير جذري لنظامها المعلوماتي ليتماشى مع نموذج القيمة العادلة ويستجيب للتغيرات والمستجدات في مجال المحاسبة، (Abdelhamid, 2005, p. 14) مع ضعف أو عدم خلق ورشات مهنية من خلال التكوين في الممارسات المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة يعيق تطبيق هذا النموذج كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

3.3 معوقات تتعلق بسوق الأوراق المالية: كان صدور أولى التشريعات الخاصة بإنشاء سوق للأوراق المالية في الجزائر كألية تمويل بديلة تستجيب إلى مرحلة إنتقال الجزائر إلى اقتصاد السوق من خلال المرسومين التشريعيين 169-91 و 170-91 المؤرخ في 28 ماي 1991، حيث جاء هاذين المرسومين لتقنين التعامل بما يسمى القيم المنقولة وحدد التشريع في هذا المجال بوضوح شروط إصدار الأوراق المالية من أسهم وسندات من قبل الحكومة وشركات المساهمة، وأستكملت هاته المبادرة بصدور القانون 10-93 متبنيا إنشاء بورصة الجزائر التي أعتبرت شركة ذات أسهم وألية وحيدة مخولة لإتمام كل المعاملات المالية على الأدوات المالية المصدرة. (صالح، 2013، الصفحات 10-11)

ورغم الأهمية الكبيرة والجهود الكثيرة المبذولة لتطوير سوق الأوراق المالية في الجزائر إلا أنه نجده يتميز بقلّة أو عدم تنوع وتعدد الأوراق المالية وهذا ما يعيق تقييم جميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة، ونظرا لحدائته فإن المعلومات المتاحة عن الأدوات المالية المتداولة تبقى قليلة ولا تفي باحتياجات المتعاملين، إذ تقتصر على التقارير والقوائم المالية التي تعرضها الشركات المسجلة في

البورصة، لذلك فإن نظام المعلومات الذي يتيح سوق الأوراق المالية في الجزائر يبقى ضعيف ويتطلب الكثير من العمل والجهد حتى يعمل على الإيفاء بكل متطلبات السوق.

4.3 ظاهرة التضخم: عرف النظام المحاسبي الجزائري مراسيم تنفيذية تنظم عملية إعادة التقييم باستخدام معاملات إعادة التقييم مقررة من طرف وزارة المالية، إلا أنها كانت محدودة لعدم ملائمة المعاملات مع نسب التضخم الفعلية، وإعتبار أن التقييم يؤدي فقط الى زيادة القيمة، إلا أنه في الحقيقة توجد بعض العناصر تتعرض لنقص قيمة (الهادي، 2014، صفحة 398) على هذا الأساس تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم 07-210 المؤرخ في 04 جويلية 2007، الذي يطلب من الشركات والهيئات الخاضعة للقانون التجاري والتي ليست في حالة تصفية، بإعادة تقييم أصولها الثابتة العينية القابلة للإهلاك وغير قابلة للإهلاك، على أساس قيمة التعويض التي يحددها خبير مؤهل، مع الأخذ بعين الاعتبار المدة المتبقية للأصل.

5.3 معوقات تتعلق بالقوانين: بالرغم من أن النظام المحاسبي المالي ينص على تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، غير أن المشرع لم يصدر لحد الآن أي قرار يوضح كيفية استخدام نموذج القيمة العادلة وتحديد قيمتها، حيث لازال هناك إرتباط كبير بين المحاسبة والجباية رغم أن النظام المحاسبي المالي ينص على تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني، فنجد أن هناك اهتمام كبير بالتكلفة التاريخية أكثر من القيمة العادلة.

6.3 معوقات تتعلق بالمهنيين: نقص التكوين والفهم الجيد للمهنيين في الشركات فيما يتعلق بنموذج القيمة العادلة، في ظل غياب أو نقص الدورات والندوات العلمية (موسى، 2013، صفحة 220)، مما يؤدي إلى إختلاف التقديرات من قبل المقدرين وهو ما يفقد القيمة العادلة المقدره الثقة والدقة المطلوبة. كما أن التحيز الشخصي من قبل المهنيين في تحديد القيمة العادلة والإعتراف بها وإتباع أسس قياس متباينة للكثير من الأصول والإلتزامات التي ليست متداولة في أسواق نشطة وحساب قيمتها العادلة يتم من خلال نماذج رياضية يستدعي تطبيقها إعتقاد الأحكام الشخصي (سليمان، 2015، صفحة 20)

كما نجد أن إعتقاد القيمة العادلة في إعداد القوائم المالية يؤدي إلى فتح مجال كبير للتلاعب من قبل المهنيين بما يخدم مصالح الإدارة (النجار، 2013، صفحة 469) بسبب الضعف النسبي في الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق المفاهيم الواردة في المعايير المحاسبية المتعلقة بالقيمة العادلة.

4. سبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية:
إن دراسة وإستقراء واقع تطبيق القيمة العادلة في الجزائر والوقوف على مكان ضعفها، سمح لنا بتحديد مختلف العوامل التي تقف عائقا في تحقيق الأهداف الأساسية التي جاء من أجلها نموذج

القيمة العادلة، لذا نعتقد من خلال هذه الدراسة أن التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة مرهون بتطوير مختلف العوامل المؤثرة على البيئة المحاسبية.

1.4 بناء نظام معلومات للاقتصاد الوطني: لقد كثُر الحديث في السنوات الأخيرة عن نظام المعلومات في الشركة، غير أن كثيرا ما يغفل عن جزئية هذه الأنظمة بالنسبة لنظام أشمل وهو نظام المعلومات الوطني، وتتجلى أهمية هذا الأخير حينما ندرك بأن أكثر مصادر المعلومات التي يحتاج إليها نظام القرار في الشركة هي مصادر خارجية أي تتعلق بمحيط الشركة، ويتكون نظام المعلومات الوطني من مختلف المصادر الحكومية وغير الحكومية والعالم الخارجي ومراكز معالجة المعلومات ومراكز البحث والشركات وكل هيئة ذات علاقة بهذا النظام.

تتجلى أهمية اقامة نظام وطني للمعلومات بالنسبة لنموذج القيمة العادلة فيما يلي: (حسين،

2003، صفحة 5)

- جمع المعلومات وتزويد الشركات ومراكز القرار بالمعلومات الضرورية المتعلقة بالقيمة العادلة وهو ما يجعل هذا النظام مركزا لإنتاج وتثمين المعلومات ومستندا لبناء التوقعات.

- نشر المعلومات وتزويد الشركات ومراكز القرار المختلفة بالمعلومات الضرورية لإتخاذ القرار.

- ترشيد إستخدام الموارد وبسط الشفافية في المعاملات والثقة بين المتعاملين والافصاح عن

القيمة العادلة والتمكين من الإنذار المسبق بالأزمات.

2.4 تطوير سوق الأوراق المالية في الجزائر: يعتبر تطوير سوق الأوراق المالية أولوية تدرج ضمن عملية تطوير القطاع المالي الذي يعد أحد أهم أبرز العناصر لقياس القيمة العادلة للأدوات المالية، والذي يتطلب منهجية سليمة تنطلق من خلق بيئة اقتصادية سليمة مساندة وتصل إلى غاية تطوير الأجزاء الأساسية لهذا القطاع. وفيما يلي مجموعة من العوامل التي ينبغي الأخذ بها لتنشيط سوق الأوراق المالية لكي يساهم في القياس العادل للقيمة العادلة:

- إقتراحات مرتبطة بالجانب القانوني والتشريعي: يعتبر إستكمال الإطار التشريعي أولوية قصوى

لبعث نشاط بورصة الجزائر من خلال قوانين وتشريعات وألية عمل مناسبة، ويأتي في مقدمة هاته التشريعات قانون الشركات، قانون سوق الأوراق المالية واللوائح التنفيذية إضافة إلى قوانين وأنظمة الإستثمار والضريبة المتعلقة بتداول الأوراق المالية والقوانين العامة ذات الصلة والتأثير غير المباشر على السوق.

- إقتراحات مرتبطة بالجانب الإقتصادي: تسهيل عملية دخول المؤسسات إلى سوق الأوراق

المالية مما يؤدي الى زيادة عرض الأوراق المالية وتنوع فرض الإستثمار بالنسبة للمدخرين وبالتالي تحقيق خاصية مهمة من خصائص سوق الأوراق المالية وهي عمق السوق. كما أنه يجب فتح سوق

الأوراق المالية في الجزائر أمام الاستثمار الأجنبي ضمن شروط وضوابط محددة (بوكساني، 2010، الصفحات 13-14) وذلك من خلال القضاء على مشكلات المستثمر الأجنبي الخاصة بتحويلات النقد الأجنبي وكذا واقعية سعر الصرف وتحديده عند مستوى يتلاءم مع قوى السوق.

- إقتراحات مرتبطة بالجانب الاجتماعي والثقافي: يتميز المجتمع المالي في الجزائر بغياب ثقافة التعامل بالبورصة، ولتغيير هذه الذهنية يجب تكاثف الجهود بالعمل على تعميق الوعي الإستثماري في سوق الأوراق المالية باستخدام مختلف وسائل الإعلام والإتصال وكذا بث الحملات الترويجية لجلب صغار المستثمرين.

3.4 إصلاح النظام الجبائي: جاء النظام المحاسبي المالي بنموذج القيمة العادلة في ما يخص تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب الجبائي والقانوني، لآكن تطبيق هذه المقاربة على أرض الواقع لا يعد بالأمر السهل، خاصة في ظل جمود النظام الجبائي مقارنة بالتغيرات النوعية التي شهدتها المحاسبة في الجزائر، مما يستدعي توفير الإستقرار الإقتصادي إلى جانب إصلاح شامل للإدارة الضريبية (تطهير الإدارة من العراقيل والبيروقراطية والمحسوبية والرشوة.....) بدراسة مختلف العوامل الاقتصادية والاجتماعية المسببة وذلك لتحقيق فعالية أكبر للنظام الجبائي، وإصلاح القوانين الجبائية الحالية وتكييفها مع المستجدات التي جاءت بها فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة بما يتماشى مع المبادئ والأسس الجديدة التي نص عليها النظام المحاسبي المالي وعلى رأسها نموذج القيمة العادلة.

4.4 تطوير طرق ومناهج التدريس: لضمان إستراتيجية تسمح بتطوير التعليم المحاسبي مستقبلا، ينبغي على الجامعات الجزائرية تقييم دوري لطرق التدريس المطبقة في مجال التعليم المحاسبي، والتي من المفروض ان تكون مبنية على تشجيع التعلم الذاتي للطالب وفق ما تنص عليه معايير التعليم المحاسبي الدولية، بهدف إخراج كفاءات محاسبية ذات جودة والعمل على تنميتها.

ينبغي في إطار إستراتيجية التطوير استخدام طرق تدريس تساعد الطلبة على الفهم الجيد للمفاهيم الجديدة كمفهوم نموذج القيمة العادلة وتنمية قدراتهم في التفكير والتحليل والتصور ما يعطهم مستقبلا القدرة على إيجاد الحلول للمشاكل الميدانية للمحاسبة، حيث يقتضي تطوير طرق التدريس التركيز على تنمية القدرات الفكرية للطلبة من خلال تكوين فرق بحثية لإعداد البحوث العلمية، ومناقشة الحالات العملية للشركات، والإستخدام الميداني للبرامج المعلوماتية وتكنولوجيا المعلومات في المجال المحاسبي (صالح ع.، 2017، الصفحات 212-213) وتنظيم دورات ودروس دورية من طرف الممارسين لتزويد الطلاب بمختلف الحالات والمستجدات الخاصة بمهنة المحاسبة.

5.4 التكوين المستمر والدائم لإطارات المحاسبة: يجب التكوين المستمر والدائم لإطارات المحاسبة خاصة في ظل التغيرات في بيئة الأعمال الدولية التي تؤدي إلى تغير المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بسبب طبيعة

المحاسبة كعلم اجتماعي يتأثر ويؤثر في البيئة المحيطة به، وهذا ما يحتم ضرورة التكوين الجيد والمستمر لتطبيق المبادئ والمفاهيم الجديدة خاصة فيما يتعلق بنموذج القيمة العادلة مع التحلي والإلتزام بأخلاقيات وسلوكيات المهنة وأخذ التدابير اللازمة لحمايتها للتمكن من قياسها والإفصاح عنها بكل دقة وموضوعية.

6.4 رفع الثقافة المحاسبية للمهنيين: تنمية ورفع الثقافة المحاسبية للمهنيين ومستخدمي المعلومات المحاسبية لتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، ويتم ذلك إما عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به المهنيين أو مستخدمو القوائم المالية لغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد لها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو خاصة (شاكري، 2013، صفحة 98)، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية وتعليمية تتعلق بالقياس بالقيمة العادلة أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاش للمهنيين ومستخدمي القوائم المالية تشرح كيفية الممارسة المحاسبية بتطبيق نموذج القيمة العادلة وأهم التطورات في هذا المجال.

5. تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

1.5 مجتمع وعينة الدراسة:

يشمل مجتمع الدراسة على فئتين هم الأكثر إرتباطا بإمكانية الحكم على معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وتشمل فئة الأكاديميين من أساتذة جامعيين ذوي الإختصاص وفئة المهنيين الممثلين في محافظي الحسابات، عملية إختيار عينة الدراسة كانت بطريقة قصدية إعتمدت على تقدير الباحث من هم على خبرة ودراية كافية بالموضوع حيث تم إختيار عينة تتكون من 60 فردا تقسم مناصفة بين الفئة الأولى والثانية.

2.8 طرق جمع البيانات:

تم الاعتماد في جمع البيانات على أسلوب الاستقصاء، حيث تم تصميم قائمة استبيان موجهة إلى عيني الدراسة اعتبرها الباحث أساسية لجمع البيانات واختبار الفرضيات وأساسا لمعرفة آراء واتجاهات عينة الدراسة، حيث تم الحرص على التسليم المباشر لقائمة الاستبيان إلى عيني الدراسة بهدف حثهم على العناية الكافية عند ملئ البيانات وكذلك الرد على أي استفسارات بشأن ما ورد من أسئلة. تم الإعتداد في إعداد أسئلة الاستبيان على مقياس ليكارت الخماسي LIKERT SCAALE الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد عينة الدراسة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

3.5 الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

إعتمد الباحث على برنامج حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الإجتماعية SPSS 22 والعديد من المقاييس والأساليب والإختبارات الإحصائية لتحليل بيانات الدراسة على النحو التالي:
- الأساليب الإحصائية الوصفية:

إستخدم الباحث الأساليب الإحصائية الوصفية المتمثلة في مقياس النزعة المركزية (المتوسط الحساب)، ومقاييس التشتت (الانحراف المعياري).

- إختبارمان ويتني **Mann-Whitney** :

هو أحد الإختبارات اللامعلمية، وهذا النوع من الإختبارات لا يتطلب إختبار التوزيع الطبيعي أو إفتراض تساوي عيني الدراسة، ويستخدم هذا الإختبار للمقارنة بين فئتين مستقلتين لتحديد معنوية الفروق بين أفراد مفردات الدراسة، من خلال مقارنة مدى تساوي قيمة الوسيط للفئتين كما يلي:

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أقل من مستوى المعنوية (0,05) فإن ذلك يشير إلى وجود إختلاف بين متوسطي فئتي الدراسة، وأن الفروق تكون ذات دلالة إحصائية.

- إذا كان مستوى الدلالة الإحصائية لقيمة (Z) أكبر من مستوى المعنوية (0,05) فإن ذلك يشير إلى أنه لا يوجد إختلاف بين متوسطي فئتي الدراسة، وأن الفروق لا تكون ذات دلالة إحصائية.

4.5 إتجاه آراء عيني الدراسة حول أهمية تطبيق نموذج القيمة العادلة:

سيتم إختبار وتحليل متغيرات المحور الأول من أجل إختبار صحة الفرضية الأولى التي تنص على أن: نموذج القيمة العادلة يعتبر البديل الأحسن لتفادي أوجه القصور التي تعاني منها التكلفة التاريخية، وهو النموذج الأقرب للتقييم العادل للقوائم المالية.

الجدول 1: آراء عيني الدراسة حول متغيرات المحور الأول

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Mann-Whitney Test
1	إبتعاد طريقة التكلفة التاريخية عن الواقع يؤثر على الثقة في معلوماتها.	4.10	1.028	0.894
2	تعكس القيمة العادلة واقع الشركات الإقتصادي وهي الأقرب للتعبير العادل.	4.03	0.964	0.059
3	يراعي نموذج القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة	4.60	0.955	0.437
4	يعد استخدام نموذج القيمة العادلة أكثر ملائمة للتنبؤ وإجراء التحليلات.	4.16	0.912	0.000
5	تساعد القيمة العادلة على إجراء مقارنات للقوائم المالية بين الشركات.	4.13	0.899	0.164
	المحور ككل	4.20		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو الموافقة والموافقة بشدة حيث نجد:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي 4.60 وانحراف معياري 0.955، وهو ما بين أن نموذج القيمة العادلة يراعي القوة الشرائية لوحدة النقد مقارنة بنموذج التكلفة التاريخية من وجهة نظر عينة الدراسة التي كانت تتجه إلى الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.912، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن نموذج القيمة العادلة أكثر النماذج ملائمة للقيام بالتنبؤات والتحليلات المالية للقوائم المالية، وكان الإتجاه العام للأراء هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي 4.13 وانحراف معياري 0.899، وهو ما يؤكد أن نموذج القيمة العادلة يساعد في إجراء مقارنات بين الشركات فيما يخص قوائمها المالية، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي 4.10 وانحراف معياري 1.028، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن نموذج التكلفة التاريخية يؤثر على ثقة معلومات القوائم المالية، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي 4.03 وانحراف معياري 0.964، وهو ما يؤكد أن القيمة العادلة تسعى إلى تحقيق التعبير العادل للقوائم المالية، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

وحسب النتائج التي جاء بها اختبار **Mann-Whitney** نجد ما يلي:

قيمة $Z=0.000$ في الفقرة رقم 04 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة، وتعكس هذه الفروق الإختلاف في شدة الموافقة على أن استخدام نموذج القيمة العادلة يعد أكثر ملائمة للتنبؤ وإجراء التحليلات.

بينما نلاحظ أنه في باقي فقرات المحور الأول قيمة $Z < 0.05$ وهو ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة.

على ضوء ما سبق نجد أن أراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الأول بمتوسط حسابي 4.20، وهو ما يثبت صحة الفرضية الأولى ويؤكد أن نموذج القيمة العادلة يعتبر البديل الأحسن لتفادي أوجه القصور التي تعاني منها التكلفة التاريخية، وهو النموذج الأقرب للتقييم العادل للقوائم المالية.

5.5 إتجاه آراء عيني الدراسة حول معوقات تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر:
سيتم إختبار وتحليل متغيرات المحور الثاني من أجل إختبار صحة الفرضية الثانية التي تنص
على أنه: لتطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر يجب تهيئة مجموعة من الظروف المهنية، القانونية
والاقتصادية، وأي تقصير يحد من التطبيق السليم للقيمة العادلة.

الجدول 1: آراء عيني الدراسة حول متغيرات المحور الثاني

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Mann-Whitney Test
1	تميز القيمة العادلة بصعوبة تحديد قيمتها.	4.76	0.430	0.671
2	تعاني الشركات من تكلفة تطبيق القيمة العادلة وعدم تحديث أنظمتها معلومتها.	3.70	0.836	0.103
3	ضعف سوق الأوراق المالية يؤدي إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة.	4.80	0.406	1.000
4	ضعف الإطار القانوني والتشريعي يؤدي إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة.	3.60	0.932	0.322
5	نقص التكوين والفهم الجيد للقيمة العادلة من قبل المهنيين يصعب تطبيقها.	3.86	1.382	0.056
6	إختلاف التقديرات والتحيز والتلاعب من قبل المهنيين يفقد القيمة العادلة قيمتها.	4.20	1.030	0.057
	المحور ككل	4.15		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو الموافقة والموافقة بشدة حيث نجد:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي 4.80 وإنحراف معياري 0.406، وهو ما بين أن ضعف سوق الأوراق المالية يؤدي إلى صعوبة تطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة التي كانت تتجه إلى الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي 4.76 وإنحراف معياري 0.430، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن القيمة العادلة تتميز بصعوب قياسها، وكان الإتجاه العام للآراء هو الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي 4.20 وانحراف معياري 1.030، وهو ما يؤكد أن إختلاف التقديرات والتحيز والتلاعب من قبل المهنيين يفقد القيمة العادلة قيمتها، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي 3.86 وانحراف معياري 1.382، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن نقص التكوين والفهم الجيد من قبل المهنيين يصعب تطبيق نموذج القيمة العادلة، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.
- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي 3.70 وانحراف معياري 0.836، وهو ما يؤكد أن تكلفة تطبيق القيمة العادلة وعدم تحديث أنظمة المعلومات يصعب من تطبيقها في الشركات الجزائرية، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.
- جاءت في المرتبة السادسة الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي 3.60 وانحراف معياري 0.932، وهو ما يبين أن ضعف الإطار القانوني والتشريعي يصعب من عملية تطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة التي كانت تتجه إلى الموافقة.
- وحسب النتائج التي جاء بها إختبار **Mann-Whitney** نجد ما يلي:
- قيمة $Z < 0.05$ في جميع فقرات المحور الثاني وهو ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة.
- على ضوء ما سبق نجد أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثاني بمتوسط حسابي 4.15، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية ويؤكد أن هناك معوقات مهنية وقانونية واقتصادية تحد من تطبيق نموذج القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.
- 6.5 إتجاه آراء عيني الدراسة حول سبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر:
- سيتم إختبار وتحليل متغيرات المحور الثالث من أجل إختبار صحة الفرضية الثالثة التي تنص على أن: تهيئة البيئة المحاسبية المناسبة هو أهم عامل لتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

الجدول 1: آراء عيني الدراسة حول متغيرات المحور الثالث

رقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	Mann-Whitney
1	بناء نظام معلومات للاقتصاد الوطني يسهل عملية تطبيق القيمة العادلة.	4.36	1.066	0.013
2	تنشيط وتطوير سوق الأوراق المالية يسهل عملية تطبيق القيمة العادلة.	4.76	0.504	0.007
3	إصلاح النظام الجبائي بما يتماشى مع القيمة العادلة.	3.96	0.999	0.001
4	تطوير طرق ومناهج التدريس بما يتماشى مع المبادئ والمفاهيم الجديدة.	3.73	0.868	0.758
5	التكوين المستمر والدائم لإطارات المحاسبة ضروري لتطبيق القيمة العادلة.	4.66	0.660	0.25
6	يجب الرفع من الثقافة المحاسبية للمهنيين لتسهيل تطبيق القيمة العادلة.	3.73	0.691	0.544
	المحور ككل	4.20		

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت تتجه نحو الموافقة والموافقة بشدة حيث نجد:

- جاءت في المرتبة الأولى الفقرة رقم 02 بمتوسط حسابي 4.76 وانحراف معياري 0.504، وهو ما بين أن تنشيط وتطوير سوق الأوراق المالية عامل أساسي لتطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة التي كانت تتجه الى الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الثانية الفقرة رقم 05 بمتوسط حسابي 4.66 وانحراف معياري 0.660، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن التكوين المستمر والدائم لإطارات المحاسبة ضروري لتطبيق القيمة العادلة، وكان الإتجاه العام للآراء هو الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الثالثة الفقرة رقم 01 بمتوسط حسابي 4.36 وانحراف معياري 1.066، وهو ما يؤكد أن بناء نظام معلومات للاقتصاد الوطني يسهل تطبيق القيمة العادلة ، وكان الاتجاه العام هو الموافقة بشدة.

- جاءت في المرتبة الرابعة الفقرة رقم 03 بمتوسط حسابي 3.96 وانحراف معياري 0.999، حيث يرى أفراد عينة الدراسة أن إصلاح النظام الجبائي ضروري لتطبيق نموذج القيمة العادلة، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة الخامسة الفقرة رقم 04 بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.868، وهو ما يؤكد على ضرورة تطوير طرق ومناهج التدريس لتطبيق المفاهيم الجديدة وعلى رأسها القيمة العادلة، وكان الإتجاه العام هو الموافقة.

- جاءت في المرتبة السادسة الفقرة رقم 06 بمتوسط حسابي 3.73 وانحراف معياري 0.691، وهو ما يبين أن رفع الثقافة المحاسبية للمهنيين ضروري لتطبيق القيمة العادلة من وجهة نظر عينة الدراسة التي كانت تتجه إلى الموافقة.

وحسب النتائج التي جاء بها إختبار **Mann-Whitney** نجد ما يلي:

قيمة $Z=0.013$ في الفقرة رقم 01 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة، وتعكس هذه الفروق الاختلاف في شدة الموافقة على أن بناء نظام معلومات للاقتصاد الوطني يسهل من تطبيق القيمة العادلة.

قيمة $Z=0.007$ في الفقرة رقم 02 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة، وتعكس هذه الفروق الاختلاف في شدة الموافقة على أن تنشيط وتطوير سوق الأوق المالية في الجزائر يسهل من تطبيق القيمة العادلة.

قيمة $Z=0.001$ في الفقرة رقم 03 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05 وهو ما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة، وتعكس هذه الفروق الاختلاف في شدة الموافقة على أنه يجب إصلاح النظام الجبائي مع ما يتماشى ومتطلبات القيمة العادلة.

بينما نلاحظ أنه في باقي فقرات المحور الأول قيمة $Z < 0.05$ وهو ما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات عيني الدراسة.

على ضوء ما سبق نجد أن آراء عينة الدراسة تتجه نحو الموافقة على فقرات المحور الثاني بمتوسط حسابي 4.20، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية ويؤكد أن تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر يعتبر أهم عامل لتطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي.

6. خاتمة:

1.5 نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل لمجموعة من النتائج يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- تعتبر القيمة العادلة النموذج الأقرب للتعبير الصادق والعادل للقوائم المالية فهي تراعي تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد وتسمح بإجراء التنبؤات والتحليلات المالية، فهي بذلك تمثل أحسن بديل للتكلفة التاريخية التي تبتعد عن الواقع وهو ما يؤثر على ثقة المعلومات التي تقدمها.

- يوفر نموذج القيمة العادلة عدة مميزات للشركات ولمستخدمي القوائم المالية، غير أن صعوبة قياس قيمتها يعتبر من بين أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق هذا النموذج في الجزائر.
 - يتطلب تطبيق نموذج القيمة العادلة تحديث أنظمة المعلومات بالإضافة إلى تحمل تكاليف تتعلق بعملية التطبيق وهو ما يشكل عائق لتطبيق هذا النموذج في الشركات الجزائرية.
 - ضعف وعدم نشاط سوق الأوراق المالية في الجزائر يعتبر عامل يعرقل من تطبيق القيمة العادلة في الجزائر نظرا لأهميته في قياس القيمة العادلة لبعض العناصر المالية.
 - ضعف الإطار القانوني والتشريعي وإرتباطه بالجانب الجبائي يعتبر من بين العراقيل التي تعيق تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر.
 - نقص التكوين والفهم الجيد واختلاف التقديرات والتحيز والتلاعب من قبل المهنيين كلها عوامل تصعب من تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر.
 - تهيئة البيئة الإقتصادية عن طريق بناء نظام للاقتصاد الوطني وتنشيط وتفعيل سوق الأوراق المالية في الجزائر تعتبر عوامل مهمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة في الشركات الجزائرية.
 - إصلاح المنظومة التشريعية والقانونية وتكييف النظام الجبائي الجزائري مع النظام المحاسبي المالي يساهم في تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر.
 - التكوين الدائم والمستمر ورفع الثقافة المحاسبية للمهنيين من العوامل التي تساهم في تهيئة البيئة المحاسبية في الجزائر لتطبيق نموذج القيمة العادلة.
- 5.2.5 لإقتراحات والتوصيات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها يمكن تقديم بعض التوصيات كما يلي:
- ضرورة الإهتمام بتطبيق المبادئ والمفاهيم التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي لما لها من أهمية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.
- الإهتمام بالكوادر والإطارات المتخصصة في المحاسبة عن طريق توفير ظروف العمل المناسبة والتكوين الجيد لها من خلال الدورات التدريبية والندوات العلمية لتتمكن من مواكبة التطورات الحاصلة في ميدان المحاسبة.
- ضرورة خلق بيئة إقتصادية وقانونية ملائمة بتقليل أو إزالة كل العراقيل التي تحول دون التطبيق الجيد للمفاهيم الجديدة في ميدان المحاسبة.
- ضرورة إعادة النظر في منظومة ومناهج التدريس المحاسبي للطلبة في الجامعات الجزائرية عن طريق المزوجة بين الجانب النظرية والجانب العملي لتتمكن من خلق إطارات مستقبلية ذات كفاءة عالية.

7. قائمة المراجع:

- أبو نصار محمد ، (2013)، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، الأردن.
- طارق حماد عبد العال، (2003)، المدخل الحديث في المحاسبة، الدار الجامعية، مصر.
- عبد موسى إبراهيم، (2013)، القيمة العادلة وتأثير إستعمالها على جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 08، العدد 25، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، بغداد.
- الطرايرة جمال، (2005)، التوجه الحديث للفكر المحاسبي لمفهوم القيمة السوقية العادلة وأثره في الإبلاغ المالي للقوائم المالية للبنوك، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص: المحاسبة، جامعة الدراسات العربية العليا، الأردن.
- النجار جميل حسن، (2013)، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 03، الجامعة الأردنية، الأردن.
- عماد سليمان، (2015)، محاسبة القيمة العادلة من منظور مستخدمي القوائم المالية، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 37، العدد 05، جامعة تشرين، سوريا.
- عبد الله محمد ، (14-15 أبريل 2009)، دور الفكر المحاسبي في الإعصار المالي، الملتقى الثاني حول القضايا الملحة للاقتصاديات الناشئة في بيئة الاعمال الحديثة، الجامعة الاردنية، الأردن.
- حميد اتوصالح، (5-6 ماي 2013)، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي ، ملتقى وطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمة لخضر واد سوف، الجزائر.
- ضيف الله محمد الهادي، (25-25 نوفمبر 2014)، قصور نموذج التكلفة التاريخية في محاربة ظاهرة التضخم، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات في ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر.
- حسين رحيم، (2003)، نظام المعلومات الوطني كأداة لدعم الشفافية وترشيد القرار مع تحليل مقارن للجزائر ومصر، ملتقى دولي حول الشفافية ونجاعة الأداء للإندماج الفعلي في الإقتصاد العالمي، جامعة الجزائر، الجزائر.
- بوكساني رشيد، (2010)، مقومات تطوير بورصة الجزائر، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد 05، جامعة 08 ماي 1945 قالمة، الجزائر.
- بن صالح عبد الله، (2017)، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص: علوم تسيير، جامعة حسبية بن بو علي شلف، الجزائر.
- شاكر نادية حسين، (2013)، المخالفات المحاسبية وأثرها على تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، المجلد 04، العدد 06، هيئة النزاهة، العراق.
- DLILLALI Abdelhamid,(juin 2005), Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les normes ias/ifrs, séminaire sur le nouveau scf , L'école nationale des impôts koléa, Alger.