

أثر تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مخرجات النظام المحاسبي المالي - دراسة آراء مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين -

**The impact of the application of fair value according to international financial system - a study of the accounting reporting standards on the outputs of the financial opinions of a group of accounting experts, bookkeepers and certified accountants -**

إكرام حفصاوي<sup>1\*</sup> ، نعمان محصول<sup>2</sup>

<sup>1</sup> مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، جامعة جيجل (الجزائر)، ikram.hafssaoui@univ-jijel.dz

<sup>2</sup> مخبر اقتصاد المنظمات والتنمية المستدامة، جامعة جيجل (الجزائر)، mehassouel\_naamane@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2022/06/02

تاريخ القبول: 2022/06/01

تاريخ الاستلام: 2021/11/22

**Abstract :**

This study aims to know the extent of the impact of the application of fair value in accordance with international financial reporting standards on the outcomes of the financial accounting system in the Algerian economic institution, through the use of the case study method based on induction through the study of a sample of institutions in order to generalize the results to the institutions belonging to the study community.

The most important finding in this study is that the use of fair value accounting in accordance with international financial reporting standards in Algerian economic institutions contributes to achieving and maximizing the qualitative characteristics of accounting information, but the economic institutions under study do not have the ingredients that help to apply the fair value model to Its accounting system is facing difficulties that challenge this application.

**Keywords:** fair value, accounting measurement, International Financial Reporting Standards , Financial accounting system .

**JEL Classification Codes :M40,M41**

**المخلص:**

نحاول من خلال هذه الدراسة معرفة أثر استخدام القياس المحاسبي بالقيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال استخدام أسلوب دراسة الحالة القائم على الاستقراء من خلال دراسة آراء مهنيي المحاسبة في الجزائر.

وأهم ما توصلنا إليه في هذه الدراسة هو أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تحقيق وتعظيم الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، إلا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج القيمة العادلة على نظامها المحاسبي بل تواجه صعوبات تحد هذا التطبيق.

**الكلمات الدالة:** القيمة العادلة، القياس المحاسبي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)، النظام المحاسبي المالي (SCF)

**تصنيفات JEL: M41, M40**

\* المؤلف المرسل.

## مقدمة:

عرف الفكر المحاسبي العديد من التطورات على مر السنوات تماشيا مع التغيرات الاقتصادية والبيئية والاجتماعية والثقافية، وهذا باعتبار المحاسبة نشاط خدمي ونظام معلومات تحليلي يعمل على توفير المعلومات والبيانات المالية للأطراف ذات العلاقة من أجل مساعدتهم على اتخاذ القرارات.

إن أساس عمل أي نظام محاسبي هو عملية القياس و التي تشكل جدل نظري في الفكر المحاسبي، حيث شهدت نقدا في السنوات الماضية ما بين مفهوم التكلفة التاريخية مقابل مفهوم القيمة العادلة في واقع الخصائص التي يجب أن توفرها المعلومات المحاسبية، الأمر الذي أدى بمنظمات مهنة المحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة، وعليه قام المشرع الجزائري هو الآخر بتحديات كبيرة في اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي، وكان هذا من خلال تبني مفهوم القيمة العادلة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أجل تفعيل عملية القياس المحاسبي والنهوض بمستوى الإبلاغ المالي.

## إشكالية الدراسة:

على غرار الكثير من الدول قامت الجزائر بتصميم نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث تبنت مفهوم جديد في القياس المحاسبي وهو محاسبة القيمة العادلة بالإضافة إلى مفهوم التكلفة التاريخية من أجل تعزيز الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه يمكن طرح الإشكالية التالية:

**كيف يؤثر استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة**

**مخرجات النظام الحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟**

**فرضيات الدراسة:** من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة قمنا بصياغة فرضيتين رئيسيتين كالتالي:

• يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث تنقسم هذه الفرضية الرئيسية إلى أربع فرضيات فرعية كالتالي:

- يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الملائمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الموثوقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للفهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
- يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للمقارنة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

- تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج القيمة العادلة على نظامها المحاسبي.

**أهداف الدراسة:** تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- التعرف على أهمية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة وأثره على المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
  - التعرف على مدى إمكانية تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في الجزائر.
  - التعرف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- منهج الدراسة:** للإجابة على التساؤل الوارد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في المحاور النظرية من خلال جمع المعلومات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة، بينما في المحور التطبيقي فقد تم استخدام أسلوب دراسة الحالة القائم على الاستقراء من خلال دراسة عينة من خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

### **المحور الأول: القياس المحاسبي وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)**

إن عملية القياس المحاسبي تعمل على تحديد محتوى وأساليب إعداد وعرض البيانات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية، فهو مرحلة مهمة في إعداد القوائم المالية.

#### **الفرع الأول: مفهوم القياس المحاسبي وبدائله**

في هذا العنصر نتطرق إلى تعريف القياس المحاسبي وبدائله كما يلي:

#### **1. تعريف القياس المحاسبي**

قدمت الجمعية الأمريكية للمحاسبين (AAA) تعريف للقياس المحاسبي كما يلي: "يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة". (مطر و موسى، 2008، صفحة 115)

تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB): القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما أنه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار. (خنيش، محمد الهادي، و هشام، 2018، صفحة 178)

ويرى (Hendriksen) أن المقصود بالقياس المحاسبي، تحديد القيم العددية للأشياء، أو الأحداث الخاصة بالوحدة الاقتصادية، وقد حددت هذه القيم العددية بطريقة تجعلها ملائمة للتجميع (مثل مجموع قيمة الموجودات) أو التجزئة حينما تتطلب اي ظروف معينة. (Eldon, 1992, p. 130)

#### **2. بدائل القياس المحاسبي**

إن اختلاف الممارسات المحاسبية أدى إلى ظهور مجموعة من البدائل للقياس المحاسبي نذكر منها:

- طريقة التكلفة التاريخية: هناك عدة تعاريف للتكلفة التاريخية نذكر منها:

التكلفة التاريخية حسب تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولية كما وردت بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 38 على أنها "مبلغ أو معدلات النقد المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل المقدم لامتلاك أصل في تاريخ امتلاكه أو إنتاجه (السبتي، 2016، صفحة 68)، وكذلك تم تعريفها على أنها تمثل النموذج الكلاسيكي للتسجيل المحاسبي الذي يقوم على إثبات جميع الموارد، الحقوق، الأعباء والالتزامات بالتكلفة المحددة لحظة وقوع التبادل بين المؤسسة والمتعاملين معها وهي تمثل التكلفة الفعلية والحقيقية والمتفق عليها بين الأطراف المتعاقدة في تلك اللحظة. (حواس، 2009، صفحة 107) ، كما أن منهج التكلفة التاريخية يعتمد على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويستند ذلك على مبررين أساسيين هما: (حنان، 2009، صفحة 424) الموضوعية وإمكانية التحقق من صحة ودقة بيانات التكلفة التاريخية المعتمدة في الإثبات.

• **طريقة التكلفة التاريخية المعدلة:** حسب هذه الطريقة فإنه يمكن إعداد وعرض القوائم المالية بوحدة قياس ثابتة تساعد على إجراء مقارنات دقيقة سواء للشركة نفسها أو بين شركة معينة وشركات أخرى في نفس القطاع. (العامري، 2010، صفحة 434)

• **طريقة القيم الجارية:** يقصد بمفهوم التكلفة الجارية تكلفة البديل أو التكلفة السوقية الحالية للسلعة أو صافي القيمة البيعية، ويتطلب تطبيق مفهوم التكلفة الجارية في الحياة العملية استخدام بدائل التكلفة الجارية والتي تتمثل في: تكلفة الاستبدال، سعر السوق الحالي و صافي القيمة البيعية القابلة للتحقق. (العامري، 2010، صفحة 418)

• **طريقة القيمة العادلة:** وتعتبر الطريقة الحديثة في القياس المحاسبي نتطرق لها بالتفصيل في النقاط اللاحقة. **الفرع الثاني: قياس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)**  
برز القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة إثر الانتقادات الفكرية والوقائع العملية التي وجهت إلى طريقة القياس بالتكلفة التاريخية وقصورها في تفسير الأحداث المالية خاصة عند ظهور حالات التضخم.

### 1. تطور مفهوم القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

كان ظهور مفهوم القيمة العادلة في فترة ما قبل الكساد العظيم 1929 ، حيث كانت تستخدم القيمة الحالية، القيمة التقديرية والقيمة السوقية لتسجيل قيم الأصول والالتزامات باعتبارها قيمة عادلة خلال تلك الفترة. (بلعور و بن اودينة، 2017، صفحة 723)

وفي عام 1959 وضعت مصلحة الإيرادات الأمريكية تعريف للقيمة السوقية العادلة على أنها: "السعر الذي يجعل الملكية تتبدل 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 كلا الطرفين معرفة معقولة بالحقائق المرتبطة بالعملية". (حديدي، 2017، صفحة 185)، ومع تزامن أزمة النفط 1973-1974 تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الأمريكي من قبل هيئة سوق الأوراق المالية SEC لإصدار المعايير المحاسبية الأمريكية، وفي عام 1975 بعدما تعافت الأسواق المالية من الأزمة كانت التوجيهات المحاسبية غير واضحة المعالم أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي المعيار رقم 12 بعنوان " المحاسبة عن بعض الأوراق المالية المتداولة في السوق"

حيث يبين هذا المعيار المحاسبة عن أسهم حقوق الملكية المتداولة في السوق بالتكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل. (علال و لعروس، 2019، صفحة 250) ، وبعدها ظهرت عدة تعريفات للقيمة العادلة نذكر منها:

بالنسبة للجنة معايير التقييم الدولية (IVSC) فقد قدمت تعريف للقيمة العادلة في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي: " هي مبلغ تقديري يمكن في مقابله تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتر وبائع راغبين في عقد صفقة وفي ظل سوق محايد بحيث يتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة". (بن زرقون و بن نذير، 2016، صفحة 05) ، ويقصد بالقيمة العادلة حسب (FASB) **Federal Accounting Statetment** (N°-141) "القيمة العادلة لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يمكن أن يشتري أو يباع بع ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية، أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية". (حماد، 2003، صفحة 07)، كما تعرف على انها المبلغ الذي يتم التعبير عنه نقداً أو ما يعادله بملكية الأصول يمكن أن ينتقل من المشتري إلى البائع وكلاهما لديه معلومات كافية حول جميع الحقائق التي لها علاقة بعملية الانتقال. (Dergham & Agha, 2013, p. 10) ، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فعرفها على أنها "السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس". (Daniela & Miroslav, 2015, p. 313) ، وحسب مجموعة المعايير المحاسبية الدولية المتمثلة في (IAS 30, IAS 32, IAS 38, IAS 39 IAS 40, IAS 41) مفهوم القيمة العادلة هو " المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به، أو سداد الالتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت". (معراج و حديدي، 2014، صفحة 08)

كما تم إجراء تعديلات على مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وأصبح القياس معتمدا بشكل أساسي على القيمة العادلة، وكان أهم إصدار في ماي 2011 والمتمثل في المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS 13) والذي تم تطبيقه في جانفي 2013. (علال و لعروس، 2019، صفحة 251)

## 2. القياس المحاسبي وفق معيار إعداد التقارير المالية الدولي (IFRS13)

تم إصدار هذا المعيار في 12 ماي 2011، وهو ساري المفعول من 01 جانفي 2013، ولقد عرفت القيمة العادلة بموجب هذا المعيار على أنها: " السعر الذي سيتم استلامه لبيع الأصل بشكل منظم بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وهذا التعريف للقيمة العادلة يعكس فكرة سعر الخروج. (Vera, 2019, p. 6)

### • أساليب و تقنيات تقييم القيمة العادلة:

إن الهدف من استخدام أساليب تقييم القيمة العادلة هو تقدير السعر المناسب، وتتمثل هذه الأساليب في ما يلي: (مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، 2018، الصفحات 17-18)

- **منهج السوق:** يستخدم منهج السوق الأسعار والمعلومات الأخرى التي تتولد عن معاملات السوق المشابه أو المماثلة للأصول والالتزامات موضوع التقييم.
- **منهج التكلفة:** يعكس منهج التكلفة المبلغ الذي يكون مطلوباً -حالياً لاستبدال الطاقة الخدمية لأصل.
- **منهج الدخل:** يقوم هذا المنهج على تحويل المبالغ المستقبلية إلى قيمة أو مبلغ واحد مخصوم، حيث أن قياس القيمة العادلة يعكس توقعات السوق الحالية بشأن تلك المبالغ المستقبلية.
- **التسلسل الهرمي لمدخلات القيمة العادلة:**

يمكن تلخيصها فيما يلي: (مؤسسة العايير الدولية للتقرير المالي، 2018، الصفحات 9-11)

- **المستوى رقم 01: الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في السوق النشطة على ما يلي:**
  - السوق الرئيسية للأصل أو الالتزام، أو السوق الأكثر ميزة في غياب السوق الرئيسية.
  - ما إذا كانت المؤسسة تستطيع الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.
- **المستوى رقم 02: المدخلات التي يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو غير مباشر عن الأصل أو الالتزام**  
فتشمل هذه المدخلات ما يلي:
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المشابهة في أسواق نشطة.
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المشابهة أو المماثلة في أسواق غير نشطة.
  - المدخلات بخلاف الأسعار المعلنة التي يمكن ملاحظتها لأصل أو التزام والمتمثلة في أسعار الفائدة، التقلبات الضمنية و الهوامش الائتمانية، وكذلك المدخلات المؤيدة من السوق.
- **المستوى رقم 03: المدخلات التي لا يمكن ملاحظتها أي هي عبارة عن معلومات يجب على المؤسسة الاجتهاد من أجل معرفتها من خلال تحديد الافتراضات لتي يمكن أن يستخدمها المشاركون في السوق.**

#### المحور الثاني: متطلبات قياس القيمة العادلة في الجزائر

بعد الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر و التي انتهت بالانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي كمحاولة لتبني المرجعية المحاسبية الدولية ظهر مفهوم القيمة العادلة كأسلوب جديد يستخدم في عملية قياس عناصر وبنود القوائم المالية.

#### الفرع الأول: مفهوم القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

عرف النظام المحاسبي المالي القيمة العادلة والتي اصطلح عليها "القيمة الحقيقية" ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وأدراجها في الحسابات" على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة تضمن شروط المنافسة الاعتيادية". (قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008)

وأيضا تم تعريفها من خلال القرار رقم 08/09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية على أنها "المبلغ الذي يمكن



على أساسه تبادل أصل ما، أو انقضاء خصم ما، بين أطراف على اطلاع جيد، راضية وتعمل ضمن شروط من المنافسة العادية". (النظام رقم 09-08، 2009)

### الفرع الثاني: استخدامات القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

لقد حدد المشرع الجزائري طرق التقييم وإعادة التقييم بالقيمة العادلة كما يلي:

#### الجدول رقم 1: استخدامات القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

البيان	طريقة القياس وفق النظام المحاسبي المالي
العقارات الموظفة	تقاس على أساس قيمتها الحقيقية (القيمة العادلة) أو بالتكلفة مطروح منها الإهلاكات وخسائر القيمة.
الأصول البيولوجية (الأصول الحيوية المتمثلة في المنتجات الزراعية أو الحيوانات)	تقاس بقيمتها العادلة مطروحا منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حين عدم توفر تقدير لقيمتها العادلة بصورة صادقة، يتم تقييم الأصل البيولوجي بكلفته مطروح منها الإهلاكات وخسائر القيمة أو الربح الناتجين من تغير في القيمة العادلة والمنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع، وهذا يتوافق مع ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم (IAS 41).
الأصول المالية غير الجارية	يتم قياسها عقب إدراجها الاولي بالقيمة العادلة، وتتمثل الأصول المالية غير الجارية في سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا نشاط المؤسسة، والسندات الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات امد طويل ، وكذلك القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعا في الأجل القصير.
التثبيتات الأخرى (معالجة مرخص بها)	يرخص النظام المحاسبي المالي أن يدرج في حسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال، حيث أن القيمة العادلة للأراضي والمباني ومنشآت الإنتاج هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير الخبراء، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الاهلاك، ولا يرخص إعادة تقييم التثبيتات إلا إذا كان هناك سوق نشط.
القروض والخصوم المالية	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم يعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.
الاعباء والمنتجات المالية	تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسابان تبعا لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من اجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط نقل عن شروط السوق، تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

المصدر: (بتصرف) (علال و لعروس، 2019، الصفحات 254-256)

### المحور الثالث: إمكانية تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) وأثرها وعلى جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي (SCF)

تعتبر جودة المعلومات الدرجة التي تشكل نفعاً لمستخدميها وذلك لقيمتها في اتخاذ القرارات، في حين

تتحدد هذه الأخيرة بمجموعة من الخصائص.

## الفرع الاول: جودة المعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

نجد أن الإطار السابق لإعداد وعرض البيانات المالية الذي تبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية في عام 2001 والصادر سنة 1989 عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، قد اعتمد أربع خصائص نوعية لتحقيق جودة المعلومة المالية، في حين إطار المفاهيم لسنة 2010 طورها إلى خصائص نوعية أساسية وأخرى معززة.

**1. الخصائص النوعية حسب الإطار السابق لإعداد وعرض البيانات المالية الذي تبناه (IASB) سنة (2001):** يمكن تلخيصها في ما يلي: (المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، 2010، الصفحات 1718-1721)

- **القابلية للفهم:** يفترض أن لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة في الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة وأن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية.
- **الملائمة:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات متخذي القرارات الاقتصادية، وتمتلك المعلومات خاصية الملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين، بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تأكيد أو تصحيح تقييماتهم الماضية.
- **الموثوقية:** لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تتمتع بخاصية الموثوقية، حيث تكون معلومات هذه الخاصية خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر عنه أو من المتوقع أن تعبر عنه بشكل معقول، كما ترتبط هذه الخاصية بمجموعة خصائص ثانوية والمتمثلة في: **التمثيل الصادق، الجوهر فوق الشكل، الحياد، الحذر والاكتمال.**
- **القابلية للمقارنة:** يجب أن يتمكن المستخدمون من إجراء مقارنة القوائم المالية للمشروع على مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزه المالي وفي الأداء، كما يجب أن يكون بإمكانهم مقارنة القوائم المالية للمشاريع المختلفة لإجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، والأداء والتغيرات في المركز المالي.

## 2. الخصائص النوعية حسب الإطار المفاهيمي (سبتمبر 2010)

وهنا نجد خصائص نوعية أساسية وأخرى معززة كما يلي: (Aigienohuwa Osarenren & Ofuan

James, 2018, pp. 35-36)

- **الخصائص النوعية الأساسية:** وتتمثل في ما يلي:
  - **الملائمة:** يجب أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وتكون هذه المعلومات مفيدة إذا كانت تتعلق بالقضايا التي هي مصدر قلق رئيسي للمستخدمين، وتعتبر المعلومات ملائمة إذا كان لها قيمة تأكيدية، وقيمة تنبؤية، بالإضافة إلى صفة الأهمية النسبية.
  - **التمثيل الصادق:** يجب أن تكون تمثل وبصدق الظواهر التي تقصد تمثيلها، وحتى يكون التمثيل صادقا بشكل كامل، يجب أن يتسم الوصف بثلاث خصائص، إذ يجب أن يكون كاملا وحياديا وخاليا من الخطأ.
- **الخصائص النوعية المعززة:** وتتمثل فيما يلي:



- **قابلية المقارنة:** تعني أن المعلومات يجب أن تمكن المستخدمين من تحديد وفهم أوجه التشابه والاختلاف بين مختلف العناصر، وتكون المعلومات قابلة للمقارنة إذا كان يمكن مقارنتها مع معلومات مماثلة عن الكيانات الأخرى، أو مقارنة معلومات نفس الكيان لفترات مختلفة.
- **قابلية الفهم:** هذا يعني أن التقارير المالية يجب أن تكون واضحة ومصنفة ومميزة مع التقليل من المصطلحات المعقدة غير الضرورية مما يجعل هذه سهلة الفهم من قبل جميع الأطراف المستخدمة لها.
- **التقديم في الوقت المناسب:** يعني الحصول على المعلومات لصناع القرار في الوقت المناسب بحيث تؤثر على قراراتهم، وعموما كلما كانت المعلومات قديمة كلما كانت أقل فائدة.
- **قابلية التحقق:** وتعني قابلية التحقق أن مختلف المراقبين والمستقلين والمطلعين التوصل إلى توافق في الآراء أن وصفا محددًا هو تمثيل صادق، وتساعد إمكانية التحقق على طمأننة المستخدمين أن المعلومات تمثل بصدق الظواهر الاقتصادية.

### 3. جودة المعلومات المحاسبية في إطار النظام المحاسبي المالي (SCF)

يمكن تلخيص الخصائص النوعية للمعلومات وفق النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

- يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها وتراقبها وعرضها وتبليغها (القانون رقم 07-2007، 11)، وتوافق الشفافية إحلال بيئة تكون فيها المعلومات عن الشروط والقرارات متوفرة وواضحة ومفهومة من جميع الفاعلين في السوق، ويكون تقديم المعلومات الشفافة والمفيدة عن الفاعلين في السوق المالية وعملياتهم أساسا لوجود سوق مالي يطبعه الانضباط والحيوية. (قرار مؤرخ في 26 جويلية، 2008)
- يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته (الأداء) وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.
- يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها ونوعياتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية للكيان، وفي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان، من الضروري الإشارة إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية. ولا يمكن تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقه أو كشوف توضيحية أخرى. (مرسوم تنفيذي رقم 08-156، 2008)

**المحور الرابع: الدراسة الميدانية**

من أجل إعداد الجانب التطبيقي من هذه الدراسة تم وضع استبيان لجمع البيانات الأولية حول متغيرات الدراسة، وقد تم بناء الاستبيان بالاعتماد على إشكالية الدراسة وفرضياته، وتم تقسيمه كما يلي:

**القسم الأول:** أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي لها.

**القسم الثاني:** مقومات ومعيقات تطبيق نموذج القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

تجدر الإشارة إلى أنه قد تم استخدام مقياس "ليكرت الخماسي" في جميع أسئلة الاستبيان، كما يلي:

**الجدول رقم 2: يبين توزيع درجات الموافقة على سلم ليكرت**

مجال الفئة	[1.80 - 1]	[2.60 - 1.80]	[3.40 - 2.60]	[4.2 - 3.40]	[5 - 4.20]
درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

**الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة لبحثنا في مجموعة من المهنيين المحاسبين في الجزائر.

أما عينة الدراسة فتتكون من 26 استمارة هو يمثل ما نسبته 74,28 % من حجم العينة.

**الفرع الثاني: دراسة صلاحية أداة الدراسة:** سنقوم باختبار صلاحية الأداة من جانبين هما: الصدق والثبات

**1. اختبار صدق الأداة:** سنقوم باختبار صدق الأداة من خلال صدق المحكمين والصدق الداخلي كما يلي:

- **صدق لمحكمين:** تم التحقق من صدق الاستبيان من خلال عرضه على خمسة أساتذة متخصصين ولهم خبرة في هذا المجال، حيث تم استرجاعه بعد تدوين الملاحظات وإخراجه في شكله النهائي.
- **صدق الاتساق الداخلي لفروع وفقرات الاستبيان:** تم التأكد من الاتساق الداخلي لفروع و فقرات الاستبيان لعينة الدراسة البالغة 26 مفردة، كما هو موضح في الجداول التالية:

**الجدول رقم 03: يبين معاملات الارتباط بين معدل كل فرع من القسم الأول مع المعدل الكلي له**

الفرع	محتوى الفرع	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	خاصية الملائمة	0,718	0,000
الثاني	خاصية الموثوقية	0,711	0,000
الثالث	خاصية القابلية للفهم	0,683	0,000
الرابع	خاصية القابلية للمقارنة	0,466	0,016

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

نلاحظ في هذا الجدول أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن مستوى الدلالة لكل فرع هو 0,000 وهو أقل من 0,05 وقيمة r المحسوبة موجبة، وبذلك تعد كل فروع القسم صالحة لما وضعت لقياسه.

**الجدول رقم 04: يبين معاملات الارتباط بين معدل كل فقرة من القسم الثاني مع المعدل الكلي للقسم**

رقم الفقرة	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
1	تضمن النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	0,465	0,017
2	لدى المحاسبين الجزائريين كفاءة عالية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	0,459	0,018
3	هناك إمكانية لتطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	0,608	0,001
4	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر تطبيقا ناقصا لنموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	0,589	0,002
5	توفر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إمكانيات تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	0,574	0,002
6	تعتمد عملية القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية شكل كبير على محاسبة القيمة العادلة.	0,434	0,027
7	يؤيد المحاسبين الجزائريين استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والقياس المحاسبي.	0,662	0,000
8	هناك قدرة كبيرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية.	0,564	0,003
9	هناك دراية كافية للمحاسبين الجزائريين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدالة على القيمة العادلة.	0,670	0,000
10	نواجه المؤسسة صعوبة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة وفق مستجدات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	0,045	0,827
11	هناك توافق بين متطلبات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 IFRS.	0,220	0,280
12	واقع السوق المالي الجزائرية يساعد على تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	0,663	0,000

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

يبين الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن مستوى الدلالة لأغلب الفقرات أقل من 0,05 قيمة  $r$  المحسوبة موجبة، وبذلك تعد أغلب فقرات القسم الثاني صالحة لما وضعت لقياسه.

**الجدول رقم 05: يبين معاملات الارتباط بين معدل كل قسم مع المعدل الكلي للاستبانة**

القسم	محتوى القسم	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
الأول	أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي لها.	0,799	0,000
الثاني	مقومات ومعيقات تطبيق نموذج القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	0,718	0,000

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

يبين الجدول أعلاه أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05 حيث أن مستوى الدلالة لكل جزء هو 0,000 وهو أقل من 0,05 وقيمة  $r$  المحسوبة موجبة، وبذلك تعد كل أقسام الدراسة صالحة لما وضعت لقياسه.

2. ثبات فقرات الاستبيان: للتحقق من ثبات الاستبيان تم حساب الثبات باستخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha Crombachs)، وهذا الأخير يكون مقبولا كلما كان أكبر أو يساوي 0,60. الجدول رقم 06: يوضح معامل ألفا كرونباخ لمختلف أقسام الاستبيان

القسم	محتوى القسم	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
الأول	أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي لها.	19	0,711
الثاني	مقومات ومعيقات تطبيق نموذج القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	12	0,728
	جميع فقرات الاستبيان	31	0,741

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

يتضح من خلال الجدول 06 أن إجمالي معاملات الثبات فاقت النسبة المقبولة 0,60 فقد كانت 0,711 للقسم الأول و 0,728 للقسم الثاني، وبلغ معامل الثبات الإجمالي 0,741 مما يدل على أن هذه المعاملات مرتفعة ومناسبة لأغراض الدراسة، وبالتالي يمكن القول أن أداة الدراسة ثابتة.

الفرع الثالث: تحليل الاستبيان

1. اختبار التوزيع الطبيعي Kolmogorov-Smirnov: سنعرض اختبار كولمجروف-سمرنوف لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات.

الجدول رقم 07: يبين اختبار التوزيع الطبيعي لأقسام الاستبيان

المحاور	قيمة Z	مستوى الدلالة
جميع محاور الدراسة	0,106	0,200

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

الجدول رقم 07 يوضح نتائج الاختبارات لجميع الأقسام حيث قدر مستوى الدلالة بـ 0,200 وهو أكبر من 0,05 وهذا يدل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا.

2. تحليل فقرات الاستبيان: سنقوم بتحليل بيانات إجابة المبحوثين المتعلقة بأقسام الاستبيان باستخدام اختبار T لمعرفة ما إذا كانت نتائج متوسط درجة الاستجابة قد وصلت إلى درجة الموافقة المتوسطة وهي 3 أم لا وتم استخدام المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض والنتائج تكون كما يلي:

• تحليل فقرات القسم الأول (أثر استخدام محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على جودة مخرجات نظامها المحاسبي المالي):

**الجدول رقم: 07: يبين تحليل فقرات الفرع الأول من القسم الأول (خاصية الملائمة)**

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	يوفر تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية معلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار .	4,000	0,979	5,204	0,000
2	المعلومات التي تبنيتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أساس القيمة العادلة ملائمة لاتخاذ القرار	3,807	0,849	4,848	0,000
3	إن التقييم المبني على القيمة العادلة هو تقييم ملائم يؤدي إلى أحسن تقدير للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	4,076	0,744	7,379	0,000
4	يساهم استخدام القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية في تحديد القيمة الاستردادية للمعلومة (التغذية العكسية).	3,846	0,833	5,174	0,000
5	تكون المعلومات المالية المبنية على قياس القيمة العادلة قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستثمرون	3,807	0,895	4,600	0,000
6	تمكن المعلومات التي تبنيتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أساس القيمة العادلة متخذ القرار من التنبؤ.	3,923	0,844	5,571	0,000
<b>قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0,05" ودرجة حرية "25" تساوي "2,0595"</b>					

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تنتمي كلها إلى فئة الموافقة والموافقة بشدة، كما أن قيم T كلها أكبر من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05، وهو ما يعني أن المبحوثين موافقون على كل فقرات الفرع الأول من القسم الأول، وعليه يمكن القول أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تحقيق خاصية الملائمة في العينة محل الدراسة.

**الجدول رقم 08: يبين تحليل فقرات الفرع الثاني من القسم الأول (خاصية الموثوقية)**

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يضمن شفافية وثقة أكبر لمختلف مستخدمي القوائم المالية.	4,307	0,735	9,061	0,000
2	الاعتماد على أساس القيمة العادلة يؤدي إلى قياس موضوعي سليم لنتائج نشاط المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	4,230	0,992	6,325	0,000
3	توفر البيانات المستندة إلى القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية معلومات محايدة.	3,692	1,158	3,048	0,005
4	أساس القيمة العادلة يوفر معلومات تعبر بصدق عن مختلف الأحداث والعمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	3,691	1,148	4,270	0,000
5	توفر المعلومات التي تبنيتها المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على أساس القيمة العادلة خاصية القابلية للتحقق.	3,884	1,032	4,368	0,000
<b>قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0,05" و درجة حرية "25" تساوي "2,0595"</b>					

**المصدر:** (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تنتمي كلها إلى فئة الموافقة والموافقة بشدة، كما أن قيم T كلها أكبر من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05، وهو ما يعني أن الباحثين موافقون على كل فقرات الفرع الثاني من القسم الأول، وعليه يمكن القول أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تحقيق خاصية الموثوقية في العينة محل الدراسة.

#### الجدول رقم 09: يبين تحليل فقرات الفرع الثالث من القسم الأول (خاصية القابلية للفهم)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تتوفر البيئة المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على مقومات تسهل استخدام القيمة العادلة.	2,730	1,185	-1,158	0,258
2	القياس باستخدام القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية قياس بسيط ومفهوم.	3,076	1,016	0,386	0,703
3	تشمل القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية جميع المعلومات المحاسبية حتى ولو كانت معقدة بالسنة للمستخدم العادي.	3,115	1,142	0,515	0,611
4	توفر القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية المبنية على أساس القيمة العادلة جميع المعلومات المهمة والقابلة للفهم للمستخدمين.	3,307	0,970	1,617	0,118
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0,05" ودرجة حرية "25" تساوي "2,0595"					

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تنتمي كلها إلى فئة عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة، كما أن قيم T كلها أصغر من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة لكل الفقرات أكبر من 0.05، وهو ما يعني أن الباحثين غير موافقون على كل فقرات الفرع الثالث من القسم الأول، وعليه يمكن القول أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يساهم في تحقيق خاصية القابلية للفهم في العينة محل الدراسة.

#### الجدول رقم 10: يبين تحليل فقرات الفرع الرابع من القسم الأول (خاصية القابلية للمقارنة)

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تمتاز القوائم المالية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية المعدة وفق القيمة العادلة بقابلية المقارنة.	3,500	0,948	2,687	0,000
2	إن تقييم عناصر القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية بشكل دوري يجعلها قابلة للمقارنة مع السنوات السابقة.	4,000	0,800	6,374	0,000
3	يساعد تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية على تحديد نقاط التشابه في البنود والاختلافات في ما بينها.	3,692	0,884	3,933	0,000
4	إن توحيد عملية القياس وفق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية يعزز من قابلية المقارنة.	4,192	0,633	9,594	0,000
قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0,05" ودرجة حرية "25" تساوي "2,0595"					

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج SPSS)



نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن المتوسطات الحسابية تنتمي كلها إلى فئة الموافقة والموافقة بشدة، كما أن قيم T كلها أكبر من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة لكل الفقرات أقل من 0.05، وهو ما يعني أن الباحثين موافقون على كل فقرات الفرع الرابع من القسم الأول، وعليه يمكن القول أن استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة في العينة محل الدراسة.

• تحليل فقرات القسم الثاني (مقومات ومعيقات تطبيق نموذج القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية)  
الجدول رقم 11: يبين تحليل فقرات القسم الثاني

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تضمن النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.	2,961	1,148	-0,171	0,866
2	لدى المحاسبين الجزائريين كفاءة عالية في تطبيق القياس بالقيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	2,769	1,142	-1,030	0,313
3	هناك إمكانية لتطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	2,500	0,905	-2,815	0,009
4	يعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر تطبيقا ناقصا لنموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.	3,500	0,860	2,964	0,007
5	توفر المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إمكانيات تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة.	2,653	0,891	-1,979	0,059
6	تعتمد عملية القياس المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية شكل كبير على محاسبة القيمة العادلة.	3,038	1,076	0,182	0,857
7	يؤيد المحاسبين الجزائريين استخدام القيمة العادلة في تقييم موجودات المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والقياس المحاسبي.	3,423	1,026	2,101	0,046
8	هناك قدرة كبيرة على الوصول إلى القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية.	3,423	1,205	1,789	0,086
9	هناك دراية كافية للمحاسبين الجزائريين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدالة على القيمة العادلة.	2,807	1,265	-0,775	0,446
10	نواجه المؤسسة صعوبة في تطبيق محاسبة القيمة العادلة وفق مستجدات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	3,769	0,951	4,124	0,000
11	هناك توافق بين متطلبات القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي والمعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 IFRS.	3,192	0,895	1,095	0,284
12	واقع السوق المالي الجزائرية يساعد على تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.	2,269	1,282	-2,906	0,008

قيمة t الجدولية عند مستوى دلالة "0,05" ودرجة حرية "25" تساوي "2,0595"

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن أغلب الفقرات التي تنص على مقومات التطبيق ذات متوسطات حسابية تنتمي كلها إلى فئة عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة، كما أن قيم  $T$  كلها أقل من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة أكبر من 0,05، وهو ما يعني أن المبحوثين غير موافقون على وجود هذه المقومات التي نصت عليها أغلب الفقرات، كما نلاحظ كذلك أن المتوسطات الحسابية المتعلقة بالفقرات التي تنص على معيقات التطبيق تنتمي كلها إلى فئة الموافقة وفئة الموافقة بشدة، كما أن قيم  $T$  كلها أكبر من القيمة الجدولية، وأن مستوى الدلالة لكل العبارات أقل من 0,05، وهو ما يعني أن المبحوثين موافقون على وجود هذه المعوقات.

#### الفرع الرابع: اختبار فرضيات الدراسة

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار  $T$  للعينة الواحدة ( $T_{test}$ ) كما يلي:

إذا كانت قيمة  $t$  المحسوبة أكبر من قيمة  $t$  الجدولية نقبل الفرضية ( $H1$ ) وبالتالي الفرضية البديلة ( $H0$ ) مرفوضة، والعكس صحيح.

إذا كانت القيمة الاحتمالية ( $sig$ ) الناتجة عن اختبار  $T$  للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0,05) نقبل الفرضية ( $H1$ )، والعكس صحيح.

1. اختبار الفرضية الرئيسية الأولى: وتكتب بالشكل التالي:

( $H0$ ): "لا يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

( $H1$ ): "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين جودة مخرجات النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" لقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: يبين نتائج اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

الفرضية	قيمة $t$ المحسوبة	قيمة $t$ الجدولية	القيمة الاحتمالية ( $sig-t$ )	القرار
$H1$	9,965	2,0595	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1=25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

نلاحظ من الجدول رقم 12 أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي 9,965 وهي أصغر من قيمة  $t$  الجدولية التي تساوي 2,0595 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 و تبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية  $H1$  أي أنه: "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين جودة النظام المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

• اختبار الفرضية الفرعية الأولى " حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

( $H0$ ): "لا يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية الملائمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

( $H1$ ): "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية الملائمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

### الجدول رقم 13: يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الأولى

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H1	9,698	2,0595	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1=25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

تبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H1 أي أنه: "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الملائمة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

- اختبار الفرضية الفرعية الثانية، حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

(H0): "لا يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الموثوقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

(H1): "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الموثوقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" لقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

### الجدول رقم 14: يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H1	7,237	2,0595	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1=25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H1 أي أنه: "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية الموثوقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة، حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

(H0): "لا يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للفهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

(H1): "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للفهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" لقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

### الجدول رقم 15: يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H1	0,435	2,0595	0,667	رفض
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1=25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج spss)

وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض الفرضية (H1): "يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهنيي المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للفهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ونقبل الفرضية

(H0): أي أنه " يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للفهم في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

• اختبار الفرضية الفرعية الرابعة، حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

(H0): " لا يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للمقارنة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"

(H1): " يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للمقارنة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ، لقد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم 16: يبين نتائج اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H1	10,453	2,0595	0,000	قبول
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1=25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج SPSS)

تبعاً لقاعدة القرار فإننا نقبل الفرضية H1 أي أنه: " يؤدي تطبيق متطلبات محاسبة القيمة العادلة

حسب مهني المحاسبة إلى تحسين خاصية القابلية للمقارنة في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية "

2. اختبار الفرضية الثانية: حيث يمكن كتابتها بالشكل التالي:

(H0): " لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج القيمة العادلة على نظامها المحاسبي."

(H1): " تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج القيمة

العادلة على نظامها المحاسبي " لقد قد كانت نتائج هذا التحليل في الجدول التالي:

الجدول رقم 17: يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية

الفرضية	قيمة t المحسوبة	قيمة t الجدولية	القيمة الاحتمالية (sig-t)	القرار
H1	0,245	2,0595	0,808	رفض
درجة المعنوية المعتمدة: $DF=N-1= 25\alpha = 0,05$				

المصدر: (الباحثين، بالاعتماد على نتائج SPSS)

نلاحظ من الجدول رقم 17 أن قيمة t المحسوبة تساوي 0,245 وهي أصغر من قيمة t الجدولية التي

تساوي 2,0595 كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0,808 وهي أكبر من 0,05 وتبعاً لقاعدة القرار فإننا نرفض

الفرضية H1: "تتوفر المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج القيمة

العادلة على نظامها المحاسبي."

## خاتمة :

من خلال ما سبق حاولنا دراسة إشكالية كيف يؤثر استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة مخرجات النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهذا من وجهة نظر مجموعة خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وبهذا يمكننا القول في الأخير أن هذه الدراسة خلصت إلى النتائج التالية:

- استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعظيم خاصية الملائمة.
- استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تعظيم خاصية الموثوقية.
- استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا يساهم في تحقيق خاصية القابلية للفهم.
- استخدام محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يساهم في تحقيق خاصية القابلية للمقارنة.
- المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لا تتوفر على المقومات التي تساعد على تطبيق نموذج محاسبة القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- هناك مجموعة من الصعوبات التي تعيق تطبيق قياس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجزائر نذكر منها:

- جاء النظام المحاسبي المالي في إطار القانون 07-11 لإدخال تغييرات هامة على مستوى التعريفات، المفاهيم، طرق القياس والإفصاح، من أجل تقريب الممارسة المحلية بالممارسة العالمية، إلا أن صياغة هذا النظام كانت ترجمة حرفية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولم تتضمن هذه الصياغة ما يسهل قراءة وفهم هذا النظام وبالتالي لم يتضمن النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية تطبيق محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.

- لم يحدد النظام المحاسبي المالي طرق تحديد القيمة العادلة وبالتالي عدم قدرة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تحديد القيمة العادلة لكثير من الموجودات المالية والاستثمارات العقارية.

- تم إعداد النظام المحاسبي في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الصادرة سنة 2001، في حين أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية سنة 2010 إطار مفاهيمي خاص بإعداد التقارير المالية، وإطار آخر سنة 2018، وعليه يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي لم يساير مستجدات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

- عدم توفر البيئة المحاسبية الجزائرية على سوق مالي نشط يساعد على تطبيق القيمة العادلة في المؤسسة.

- غياب الكوادر البشرية المؤهلة لفهم وتطبيق نموذج قياس القيمة العادلة.
- ضعف جودة التعليم المحاسبي و نقص الاهتمام بتطوير التأهيل المهني للعاملين بما يتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بالقيمة العادلة.
- وبناء على ما توصلت إليه دراستنا، يمكن ذكر التوصيات التالية:
- ضرورة العمل على إعادة صياغة النظام المحاسبي المالي في إطار القانون 07-11 من أجل توفير قواعد استرشادية توضح آلية قياس وتطبيق القيمة العادلة.
- يجب أن يتبنى النظام المحاسبي المالي المفهوم الجديد للقيمة العادلة وذلك من خلال تطبيق المعيار الجديد رقم (IFRS13) "قياس القيمة العادلة".
- ضرورة العمل على تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال الاهتمام بالتأهيل المهني للمحاسبين و خلق كوادر بشرية قادرة على تحديد القيمة العادلة لجميع عناصر لجميع أصول وخصوم الشركة، وهذا في إطار التطور المستمر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ضرورة توجه إدارة السوق المالي الجزائري نحو رفع مستوى كفاءة ونشاط السوق بحيث تصبح القيمة السوقية تعكس القيمة العادلة مما يساهم بدوره في تطبيق قياس القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجزائر وتعظيم جودة المعلومات المحاسبية.

#### قائمة المراجع:

- Aigienohuwa Osarenren, O., & Ofuan James, I. (2018). IFRS Adoption and Financial Reporting Quality: IASB Qualitative Characteristics Approach. *Accounting and Taxation Review, Vol 2, No 3*, 35-36.
- Daniela, M., & Miroslav, S. (2015). Fair Value in Financial Statements after Financial crisis. *Journal of Applied Accounting Research, Vol 16, Iss 3*, 312-332.
- Dergham, M. M., & Agha, T. B. (2013). the relationship between the accounting measure based on the fair value and maximize the quality characteristics of accounting information, the Ninth International Conference. Gaza, Palestine.
- Eldon, H. (1992). *Accounting Theory*. Richard Irwin, U.S.U.
- Vera, P. (2019). Fair Value Accounting and its Usefulness to Financial Statement Users. *Forthcoming Journal of Reporting and Accounting, Electronic journal, https://www.researchgate.net/publication/272246483*, 6.
- آدم حديدي. (2017). أثر تطبيق نموذج القيمة العادلة في القياس المحاسبي على الإبلاغ المالي. أبحاث اقتصادية وإدارية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 12، العدد 21، 179-204.
- إسماعيل السبتي. (2016). أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس المحاسبي والإفصاح في المجموعة - دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول - قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر.
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008. المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة والكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات قواعد سيرها. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009.
- المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، (2010). الجزء "ب" الوثائق المرافقة، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين. الأردن.
- النظام رقم 08-09 المؤرخ في 29 ديسمبر 2009. المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 14 الصادر 25 فيفري 2010.



أثر تطبيق القيمة العادلة وفق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مخرجات النظام الحاسبي المالي- دراسة آراء مجموعة من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين -

- بن ثابت علال، و لخضر لعروس. (2019). إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية- دراسة تحليلية- .مجلة دفاتر اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 10، العدد 2 ، 247-265.
- رضوان حلوة حنان. (2009). تطور الفكر المحاسبي. دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن.
- سعود جايد العامري. (2010). المحاسبة الدولية. دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن.
- سليمان بلعور، و حفص بن اودينة. (2017). صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، جامعة غرداية، المجلد 10، العدد 2 ، 719-741.
- صلاح حواس. (2009). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية. قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر.
- طارق عبد العال حماد. (2003). المدخل الحديث في المحاسبة- المحاسبة عن القيمة العادلة. الدار الجامعية، مصر.
- قانون 11-07 مؤرخ في 25 نوفمبر 2007. النظام المحاسبي المالي. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 74 الصادر بتاريخ 25 نوفمبر 2007.
- محمد بن زرقون، و فارس بن نذير. (2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، المجلد 3، العدد 4 ، 1-20.
- محمد مطر، و السويطي موسى. (2008). التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية. دار وائل للنشر، الأردن.
- مرسوم تنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي 2008. يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 والمتضمن النظام المحاسبي. الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 الصادر بتاريخ 28 ماي 2008.
- مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي. (2018). المعيار الدولي للتقرير المالي رقم 13 ، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. السعودية.
- هوارى معراج، و آدم حديدي. (2014). دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر. دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور الجلفة، المجلد 1، العدد 1 ، 226-245.
- يوسف خنيش، ضيف الله محمد الهادي، و لينة هشام. (2018). دراسة تقييمية لبدائل القياس المحاسبي. مجلة إضافات اقتصادية، جامعة غرداية، المجلد 2 ، العدد 3 ، 175-197.