

إشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
-دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين-

Measurement problem at fair value in the Algerian accounting environment
- Study of a sample of economic institutions, academics and professionals -

أحمد الصالح سباع¹، محمد الهادي ضيف الله²

¹ مخبر النمو والتنمية الاقتصادية في الدول العربية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، sebaa-ahmedsalah@univ-eloued.dz

² جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، Difmh2008@hotmail.fr

تاريخ النشر: 2018/12/31

تاريخ القبول: 2018/12/27

تاريخ الاستلام: 2018/11/16

ملخص:

تهدف الدراسة الى التعرف على المشاكل التي تحيط بتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، خاصة في ظل التوجه العالمي نحو الامتثال لمعايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الدولية IFRS/IAS، ومفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية. وقد خلصت الدراسة إلى عدم الالتزام بمعيار الابلاغ المالي الدولي رقم 13 قياس القيمة العادلة من قبل الكيانات الجزائرية عند اعداد قوائمها المالية، حيث تعتبر كل تلك القوائم موجهة بالدرجة الاولى لمصلحة الضرائب وفق نطاق معين، مما يؤدي الى عدم التطبيق الجيد للمعايير الدولية، اضافة إلى عدم وجود تجانس بين القوانين المحاسبية والجبائية والتجارية، وعدم جاهزية السوق المالي في الجزائر. وأوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين القوانين الجبائية والمحاسبية وتنسيق التفاعل بين الجامعات والهيئات المهنية بما يكفل التطبيق الجيد لـ IAS/IFRS. الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي الدولية IAS/IFRS، القيمة العادلة، القوائم المالية، البيئة المحاسبية الجزائرية. تصنيف JEL : M41، M490.

Abstract:

This study aims to identify the problems that surrounding the application of the fair value in Algerian accounting environment. Especially in view of the global trend, towards the compliance with IAS/IFRS and the concept of fair value as a basis for measuring the financial items .

The study concluded that IFRS N° 13 does not comply with the fair value measurement by Algerian entities in preparation of their financial statements. All these lists are primarily addressed to the tax authority according to a certain scope, which leading to the poor application of international standards. In addition, there is not an homogeneity between the accounting , tax and commercial laws. Moreover, there is a lack of readiness of the financial market in Algeria. The study recommended the need to coordinate between tax and accounting laws, coordinate the interaction between universities and professional bodies to ensure the good application of IAS/IFRS.

Keywords: International Accounting Standards, International Financial Reporting, IAS / IFRS, Fair Value, Financial Statements, Algerian Accounting Environment.

Jel Classification Codes: M41, M490.

Résumé:

L'objectif de l'étude est d'identifier les problèmes liés à l'application de la juste valeur dans l'environnement comptable algérien, compte tenu en particulier de la tendance mondiale à la conformité aux normes IFRS et du concept de juste valeur comme base d'évaluation des éléments financiers.

L'étude a conclu que l'IFRS 13 ne respecte pas l'évaluation de la juste valeur effectuée par les entités algériennes lors de l'établissement de leurs états financiers. Il existe une homogénéité entre les lois comptable, fiscale et commerciale et le manque de préparation du marché financier en Algérie, et recommandé la nécessité de coordonner les lois fiscales et comptables, l'interaction entre les universités et les organismes professionnels afin de garantir la bonne application des normes IAS / IFRS.

Mots clés: Normes comptable internationaux et Reporting financier international IAS/IFRS, Juste valeur, Les états financiers, Environnement comptable algérien.

Jel Classification Codes: M41, M490.

1. مقدمة:

نتيجة للانتقادات التي طالت التكلفة التاريخية ومحدداتها وعدم قدرتها على عكس الواقع الحالي للكيان، ظهرت أسس أخرى للقياس والتقييم المحاسبي كالتكلفة التاريخية المعدلة، وغيرها إلا أن هذه الأسس لم يؤخذ بها لفترة طويلة، ونتيجة لكثرة الانتقادات الموجهة لها وعدم الاتفاق على مقياس واحد وثابت، وهو ما أدى إلى عدم قدرة المختصين في مجال المحاسبة إلى تحديد القيمة الحالية لبنود القوائم المالية، واستمر الاعتماد في القياس بالتكلفة التاريخية. الأمر الذي أدى إلى وضع أسس وقواعد للمحاسبة من طرف الهيئات المنظمة للمهنة كمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB، تسمى بمعايير المحاسبة الدولية IAS ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، والتي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم، وتحسين نوعية التقارير المالية وتلبية احتياجات المحاسبة والإبلاغ المالي الخاصة بالكيانات وكافة الأطراف المستفيدة منها وجعلها ملائمة وموثوقة، وهو ما نتج عنه بإصدار IFRS 13 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي يعتمد على قياس وتقييم عناصر القوائم المالية بالقيم الحالية أو العادلة. فقد صاحب تطبيق هذه المعايير مجموعة من متغيرات البيئة المحاسبية الجزائرية، منها ما يتعلق بأثر تطبيق القيمة العادلة في معلومات التقارير المالية الصادرة عن الكيانات في الجزائر، أو تلك المتعلقة بانعكاس تطبيق محاسبة القيمة العادلة على ملائمة وموثوقية التقارير المالية.

ومن خلال ما سبق، ولمعالجة هذه الدراسة سنقوم بصياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

✓ ما هي المشاكل التي تواجه القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

وقصد الاحاطة بكل جوانب الدراسة يمكننا تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- هل تؤثر البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة؟
- هل تؤثر البيئة القانونية والأكاديمية في الجزائر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة؟

ولإجابة على الأسئلة الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

تنطلق الدراسة من فرضية صفرية مفادها: معرفة المشاكل التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية والتي تتفرع منها فرضيتين هما:

- لا تؤثر البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة عند مستوى الدلالة 5%؛
- لا تؤثر البيئة القانونية والأكاديمية في الجزائر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة عند مستوى الدلالة 5%.

أهمية الدراسة

تنبع أهمية الدراسة الحالية من أهمية تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 "قياس القيمة العادلة" في الجزائر، وما لها من تأثير مباشر وغير مباشر على نتائج الأعمال والمركز المالي للكيان وعلى استمراريتها، هذا بالإضافة إلى بيان أهم المشكلات التي تعيق تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الكيانات.

أهداف الدراسة

يهدف من خلال هاته الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- تحديد مدى الحاجة لتطوير محتوى النظام المحاسبي المالي لتبني القياس بالقيمة العادلة طبقا لما آلت إليه المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن يكون القياس على أساس التكلفة التاريخية في أقل نطاق ممكن؛
- محاولة إيجاد حلول للمشاكل التي تعيق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر بغية تفاديها مستقبلا.

هيكل الدراسة

قمنا بتقسيم هذه الدراسة وفق الهيكل التالي:

أولاً: القياس في المحاسبة؛

ثانياً: القيمة العادلة ومتطلبات الاعتراف بها وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS؛

ثالثا: الدراسة الميدانية ومناقشة النتائج.

2. القياس في المحاسبة

تعتبر المحاسبة أداة خدمية فهي تعالج الأحداث والعمليات المالية للكيان، وتقدم دوريا قوائم مالية أساسية لمستخدميها، وهذه القوائم تعتبر نتاج القياس المحاسبي، كما أن عملية القياس المحاسبي محكومة بفروض ومبادئ ومحددات، والكثير منها يعاني من عيوب مما زاد من تفاقم ظاهرة تحيز القياس المحاسبي.

1.2. مفهوم القياس المحاسبي:

تعني عملية القياس بشكل عام حسب التعريف العلمي الذي وضعه Compel في كتابه Foundations of science في عام 1957 بأن "القياس يتمثل بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة" (محمد مطر، موسى السويطي، 2008)، وفيما يتعلق بعملية القياس المحاسبي فقد قدمت الجمعيات والاتحادات المهنية عدة تعريفات نذكر منها ما يلي:

- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA سنة 1966: يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة. (محمد مطر، موسى السويطي، 2008)؛
- تعريف مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: القياس المحاسبي هو عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار. (ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، 2006)؛
- تعريف لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC: القياس المحاسبي هو عملية تحديد القيم المالية التي يجب أن تسجل بها عناصر البيانات المالية وتظهر في الميزانية وقائمة الدخل، ويتضمن ذلك اختيار الأساس المناسب للقياس. (Commission des communautés européennes, 2003)؛
- كما قدم Hendrik sen شرحا وافيا لمفهوم القياس المحاسبي، حيث عرفه بأنه تحويل للعمليات والأحداث المتعلقة بمؤسسة ما إلى قيم عديدة، وصياغة هذه القيم بطريقة تجعل هذه العمليات أو الأحداث مناسبة حين يتم جمعها (مثل مجموع قيم الأصول)، أو عدم تجميعها إذا كانت مطلوبة في بعض المواقف المحددة (أي الانتقال من التجميع إلى التفصيل). (يامن خليل الزعي، 2005).
- ويمكن تعريف عملية القياس النقدي للأحداث المحاسبية بأنها جوهر عملية تقييم، أي عملية تحديد ووضع القيمة، والتقييم يدخل في القياس المحاسبي عبر قناتين أساسيتين هما: (رضوان حلوة حنان، 2003)
- أن وحدة القياس المحاسبي هي نفسها غير ثابتة عبر الزمن؛
- وأن استخدام النقد كأداة للقياس يتضمن بالضرورة اختيار أساس تقييمي معين من بين مجموعة أسس التقييم المختلفة.

2.2. مصادر تحيز القياس المحاسبي:

بناء على الركائز الأساسية للقياس المحاسبي السابقة الذكر، فإن مصادر التحيز في القياس المحاسبي قد تنتج إما من قواعد القياس أو الشخص القائم بعملية القياس أو الاثنين معا، وتنعكس آثاره على نتائج القياس، وفيما يلي المصادر الثلاثة لتحيز القياس المحاسبي: (محمد مطر، موسى السويطي، 2008)

1.2.2.1. تحيز قواعد القياس المحاسبي

يطلق هذا المصطلح على تحيز القياس الذي ترتبط أسبابه بنظام القياس المحاسبي، بما يتضمنه من مفاهيم ومبادئ وفروض وأعراف محاسبية تحكم عملية القياس المحاسبي، مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ الاعتراف بالإيراد وفرض ثبات وحدة النقد، ويكون دور المحاسب في نشوء هذا التحيز حيادياً، ومن أوضح مظاهر هذا التحيز هو تحيز القياس المحاسبي الذي تحتويه القوائم المالية في فترات التضخم طبقاً لمبدأ التكلفة التاريخية، وذلك عندما لا يراعي تعديل القوائم المالية لاستبعاد آثار هذا التضخم.

2.2.2. تحيز القوائم بعملية القياس

في هذه الحالة ترتبط أسباب تحيز القياس المحاسبي بالقوائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي، وهذا على افتراض أن نظام القياس المحاسبي يتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية، ولكن المحاسب يستعمله بطريقة خاطئة، مثل اختلاف مجموعة من المحاسبين في تحديد قسط الاهتلاك لأحد الأصول الثابتة بالرغم من اعتمادهم جميعاً على طريقة القسط الثابت، وذلك بسبب اختلاف أفراد المجموعة في تقدير العمر الإنتاجي للأصل، ففي هذه الحالة سبب التحيز في القياس المحاسبي يعود إلى سوء استخدام قاعدة القياس من طرف المحاسب وليس إلى قاعدة القياس نفسها.

3.2.2. التحيز المشترك

التحيز المشترك هو تحيز القياس الذي يساهم في نشوئه القوائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة معاً، ويحدث هذا التحيز عندما يقوم محاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة، وفي هذه الحالة تتضاعف آثار تحيز القياس المحاسبي على المعلومات المحاسبية، مثل تحيز قياس المحاسب والمرافق لتسجيل قيد الحيطه والحذر، حيث استخدام هذه السياسة من قبل محاسبين مختلفين في درجة تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تحيز القياس الذي يؤثر على المعلومات المحاسبية.

3. القيمة العادلة ومتطلبات الاعتراف بها وفق المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IAS/IFRS

وضح المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13، ولأول مرة إرشادات عامة لتحديد كيفية تقدير القيمة العادلة لجميع الأصول والالتزامات، وذلك من أجل توسيع وزيادة نطاق الإفصاح عن القياس بالقيمة العادلة في التقارير المالية، وجعله المعيار الوحيد الذي يُمكن من قياس القيمة العادلة وتطبيقه على كافة المعايير المحاسبية التي تتطلب أو تسمح بالقياس بالقيمة العادلة. ويهدف إلى تزويد الكيان بمعلومات حول كيفية قياس القيمة العادلة وفق معايير الإبلاغ المالي الدولية في حال كونها ملزمة أو مسموحة.

1.3. مفهوم القيمة العادلة

القيمة العادلة لغةً: "يقال قيم الشيء تقيماً أي قدر قيمته، ويقال عادل بين الشئيين أو وازن بينهما وجعل الشيء مثله قائماً مقامه والعدل إعطاء المرء ما له وأخذ ما عليه". (المعجم الوجيز، 1994)

وعليه فالمعنى اللغوي للقيمة العادلة هو قيمة الشيء المقدره تقديراً صحيحاً بعيداً عن التحيز أو الخطأ.

ولقد عرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) القيمة العادلة، من خلال المعيار رقم "157" والخاص بقياس القيمة العادلة والصادر في سبتمبر "2006" وبدء سريانه في نوفمبر "2007" بأنها "ذلك السعر الذي يتسلمه البائع عند بيع أحد الأصول أو يدفعه عند تحويله لأحد الالتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس".

(FinancialAccounting Standards board "FASB", 2006)

كما عرفت القيمة العادلة من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 IAS على أنها " السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل او الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية". (<https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias39>)

وتعرف القيمة العادلة وفقا لما جاء في IFRS 13 قياس القيمة العادلة أنها "السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام بموجب عملية منتظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس". (<https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>)

أما في الجزائر فقد عرفها المشرع واصطاح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، على أنها: المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصول أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، 2009) ونستنتج من خلال التعريفات السابقة ما يلي:

- ✓ القيمة العادلة هي قيمة السوق الكفاء فقط؛
- ✓ يجب أن تعكس القيمة العادلة العوامل التالية:
- رغبة كل من المشتري والبائع في إتمام صفقة البيع؛
- لا بد أن تتم الصفقة بين البائع والمشتري في سوق كفاء؛
- عدم توافر ظروف غير طبيعية في عملية البيع مثل عملية الإفلاس أو المصالح الشخصية أو التصفية الجبرية؛

2.3. مداخل تقييم القيمة العادلة

إن الهدف من استخدام تقنيات التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية، ولقد حدد المعيار الدولي للإبلاغ المالي رقم 13 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي: (عمرو حسن إبراهيم، 2012)

1.2.3. مدخل السوق **Market Approach**: يقصد بمدخل السوق أن تقوم المؤسسة عند تقييم القيمة العادلة بالاعتماد على المعلومات والمعطيات المتوفرة في السوق أي أن السوق يكون هو الأساس في التقييم، ويستخدم مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن أساليب التقييم تشمل مصفوفة التسعير، عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو التزامات مطابقة ومشابهة، وأساليب التقييم تشمل مصفوفة التسعير، وتمثل هاته الأخيرة الأسعار التي تستخدم أساسا لتقييم سندات الدين دون الاعتماد فقط على القيمة المعلنة للأوراق المالية المحددة، وإنما أيضا بالاعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي للأوراق المالية.

2.2.3. مدخل النتيجة "الدخل" **Incom Approach**: ويتم وفقا لهذا المدخل بتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ واحد عن طريق التحيين، وتعكس حينها القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل ومن التقنيات المستعملة في مدخل النتيجة "الدخل" نجد:

✓ أساليب القيمة الحالية، مثل نماذج تسعير الخيارات، ومعادلة بلاك-كولز-كيرتون (وهو نموذج في شكل مغلق)، والنموذج ذو الحدين (وهو نموذج شبكي)، كما تتضمن أساليب القيمة الحالية أيضا طريقة الأرباح متعددة الفترات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.

3.2.3 مدخل التكلفة **Cost Approach**: ويقوم هذا المدخل حسب IFRS 13 على المبلغ الذي سيلزم حاليا ليحل محل القدرة على تقديم الخدمات للأصل (تكلفة الاستبدال الجارية)، أي أنه يقوم على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال القدرة الخدمية للأصل ويسمى بتكاليف الاستبدال الحالية، ويكون السعر من وجهة نظر المشارك في البيع (البائع) هو السعر الممكن الحصول عليه من الأصل والذي يتحدد بناء على التكلفة التي سيتحملها مشارك آخر في السوق (المشتري) للحصول على الأصل أو بناء أصل بديل أو بناء أصول مماثلة المنفعة، معدلة بمدة التقادم، ويشمل التقادم كلا من التدهور أو التقادم المادي والفني (التكنولوجي الاقتصادي).

3.3. متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي البيانات المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي، وظهور الشركات العملاقة، وانفتاح الأسواق العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم، مما يترتب عليه من طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

الجدول رقم (01): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة
32	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	الفقرة 51: في حالة التخلص من أصل مالي بأكمله، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد، فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة؛ الفقرة 69: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس الموجودات المالية بما فيها المشتقات بالقيمة العادلة، ما عدا الفروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة بموثوقية؛ الفقرة 91: إذا توفر مقياس موثوق للقيمة العادلة لأصل ما، ولم يكن ذلك متوفرا سابقا، فإنه يجب إعادة قياس هذا الأصل بالقيمة العادلة؛ الفقرة 93: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غايات التحوط بالقيمة العادلة.
40	الممتلكات الاستثمارية	الفقرة 24: يتوجب على الكيان اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للقياس اللاحق على أن تطبق السياسة المختارة على كل الممتلكات الاستثمارية؛ الفقرة 19: يجب على المشروع الذي أختار نموذج القيمة العادلة الاستمرار في ذلك، إلى أن يتم استبعاد الممتلكات الاستثمارية حتى لو أصبحت العمليات السوقية أقل تكرارا، أو أسعار السوق أقل توفرا؛ الفقرة 54: إذا تم تحويل ممتلكات استثمارية مقيمة بالقيمة العادلة إلى ممتلكات مشغولة من قبل المالك، تكون التكلفة المثبتة لهذه الممتلكات هي قيمتها العادلة بتاريخ التحول؛ الفقرة 55: إذا تم تحويل ممتلكات مشغولة من قبل المالك إلى ممتلكات استثمارية، تثبت القيمة العادلة في تاريخ التحول.

41	الزراعة	الفقرة 10: احد شروط الاعتراف بالأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي أن يكون من الممكن قياس قيمته العادلة أو تكلفته بشكل موثوق؛ الفقرة 12: يجب قياس الأصل البيولوجي عند الاعتراف المبدئي في تاريخ كل ميزانية عمومية بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع؛ الفقرة 13: يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة للبيع عن نقطة الحصاد.
----	---------	---

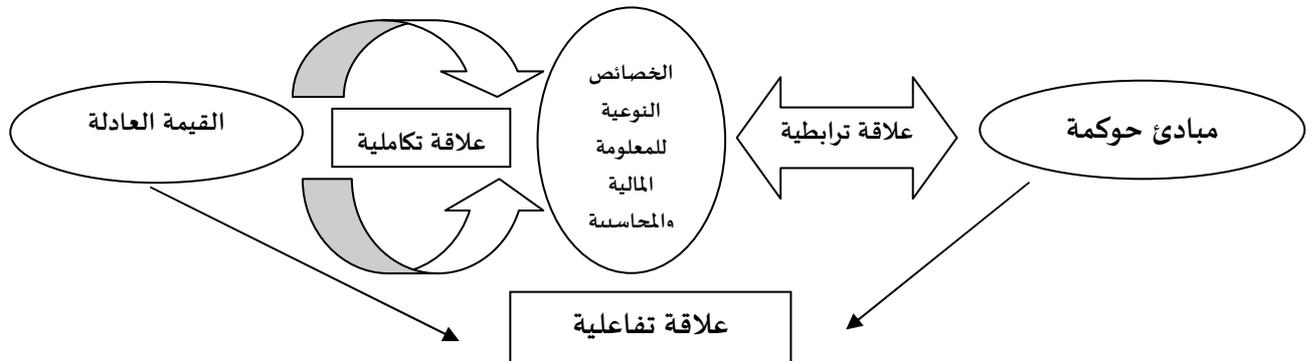
المصدر: هوام جمعة، حديدي آدم، مداخلة بعنوان: أثر وإمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في المصارف الإسلامية، المؤتمر العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي ICIEF حول « النمو والعدالة والاستقرار: من منظور إسلامي » أيام: 11/09/2013، اسطنبول، تركيا، ص: 17-18.

4. مساهمة تطبيق القيمة العادلة في تحقيق متطلبات مبادئ الحوكمة

تعمل البيانات المالية على تقديم معلومات محاسبية ومالية مفيدة ومناسبة لمستخدميها، وذلك بهدف المساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة لظروف المستثمرين والملاك وبقية الجهات المستفيدة منها، ولما كان يفترض في البيانات المالية أن تعبر بمصداقية وواقعية عن المركز المالي للكيان، بحيث يمكن من خلالها محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة لها واتخاذ القرارات المناسبة، فإنه في هذه الحالة لابد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها تعتبر أكثر نفعاً وفائدة لمستخدمي البيانات المالية. (فلة حمدي، نجلاء نوبلي، 2012)

فالقيمة العادلة تفرز معلومة محاسبية ومالية أكثر واقعية وملائمة وذات مصداقية عالية تتسم بالخصائص النوعية لها، وبالتالي تمكن مستخدميها من التقدير الجيد لذمة الكيان وهذا ما يعزز الافصاح والشفافية بما يتوافق مع مبادئ الحوكمة، ويمكن توضيح العلاقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): علاقة القيمة العادلة بحوكمة الشركات



المصدر: فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، مرجع سابق، ص: 11.

من هذا خلال الشكل يتضح وجود علاقة بين القيمة العادلة وحوكمة الشركات من خلال استخدام المعلومة المحاسبية والمالية، حيث أن العلاقة بين القيمة العادلة والمعلومة المحاسبية والمالية هي علاقة تكاملية باعتبار القياس وفق القيمة العادلة يؤثر بالإيجاب على ملائمة وموثوقية المعلومة المحاسبية والمالية، أي أن القيمة العادلة تقوم بتكامل المعلومة المحاسبية والمالية لتحقيق خصائصها النوعية وإضفاء الجودة عليها من جهة، ومن جهة أخرى فإن العلاقة الترابطية بين حوكمة الشركات والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية والمالية هي علاقة تأثيرية من الطرفين، ومنه نلاحظ وجود علاقة غير مباشرة بين حوكمة الشركات والقيمة العادلة، تكون المعلومة المحاسبية والمالية وسيطا لهاته العلاقة.

5. مشاكل القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر جملة من المعوقات والمشاكل التي دفعت المهتمين بعلم المحاسبة إلى عدم الاعتماد على هذا الأساس في القياس المحاسبي ليكون بديلا نموذجيا لمبدأ التكلفة التاريخية، الذي ظل مسيطرا لحد الساعة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

1.5. العقبات المرتبطة بمعايير التقارير المالية الدولية IFRS في الجزائر

بالرغم من المزايا التي توفرها معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، فإنها أيضا تتعرض لمجموعة من العقبات والصعوبات العامة التي نجدها تتوافق والبيئة المحاسبية في الجزائر نذكر منها: (Ratnam Alagiah & tan Cheng, 2013)

- مدى ملائمة البيئة الاقتصادية والنظم القانونية وفعالية الهيئات المهنية وجودة التعليم بصفة عامة والتعليم المحاسبي بصفة خاصة بجانب مشاكل اللغة ونقص المتخصصين والفنيين المؤهلين والمدربين على تنفيذ تلك المعايير وارتفاع تكلفة التطبيق، وتزايد حدة تلك الصعوبات في الدول النامية، حيث يواجه تنفيذ المعايير في الدول النامية والناشئة إشكالية، نتيجة وجود اختلافات بين البلدان تنبع من تقاليد المحاسبة المختلفة بسبب بيئة أعمالهم حيث أن معظم الكيانات التجارية بها تتمثل في عدد قليل من الشركات الخاصة ذات المسؤولية المحدودة والباقي مؤسسات مملوكة للحكومة؛
- عدم وجود موارد اقتصادية كافية، والموقع الجغرافي وغيرها من النواحي المحفوفة بالمخاطر، كل هذا يمثل بيئة غير مواتية لمعايير التقارير المالية مما يجعل من الصعب تنفيذها، ما لم يكن هناك تنسيق في النواحي السياسية، والاقتصادية والقانونية في جميع أنحاء العالم، وتزداد تلك الصعوبات مع استمرار ضغوط العولمة والحاجة إلى الاندماج في الاقتصاد العالمي.

2.5. الإشكاليات الجبائية؛ ولعل من أبرزها ما يلي: (محمد زرقون، نور الدين بعيليش، د س ن)

- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة، حيث أن تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول والالتزامات المالية، يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق نشط؛
- أن القيمة العادلة هي خطوة غير عادية وتخرج عن المفاهيم المحاسبية التقليدية؛
- أن محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق مختلطة منها ما يتعلق برغبة الكيان الاقتصادي في الاحتفاظ بالاستثمارات، ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة نفسها، فضلا على أن ذلك يتعارض مع مبدأ الثبات في المحاسبة أو عدم الاتساق في المعالجة المحاسبية؛
- اعتماد هذا المبدأ وفي بعض جوانبه على عدم دقة القياس المحاسبي بسبب اختلاف الاجتهادات والآراء الشخصية لعملية التقييم وخاصة للأدوات المالية الغير نشطة، حيث يصعب تحديد القيمة السوقية العادلة لكثير من موجودات الكيان عندما لا تتوافر لها أسواق نشطة؛
- زيادة التكاليف لمعرفة القيمة العادلة والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وتكبد مصروفات إضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة. ويتطلب إعداد وعرض البيانات المالية وفق مبدأ القيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما قد يترتب عنها تأخير إيداع المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية و من بينها الإدارة الجبائية؛
- قد يؤدي استخدام مفهوم القيمة العادلة مجالاً أكبر للتلاعب في نتائج الأعمال وتغطية بعض الثغرات وفقاً لرغبات ومصالح الإدارة عند إعداد القوائم المالية؛

- إن الاعتراف بالمكاسب والخسائر غير المحققة كبنود في قائمة الدخل أو في قائمة التغير في حقوق الملكية دون أن تتم عمليات تبادل فعلية بين الكيان وأطراف خارجية عنها، قد يفتح باباً للتلاعب في الإيرادات و بالتالي التأثير في النتيجة الجبائية.

3.5. صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية. (فارس بن يدير، 2015)

4.5. مكانة أو دور البورصة: بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل الكيانات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي من جهة وحدائث هذا السوق من جهة، وبالرغم من محدودية هذه العملية إلا أنها أرسيت ثقافة جديدة قادت إلى بروز عدة إشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع إصلاحات باعتبارها عضوا في المجلس الوطني للمحاسبة، ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البورصة COSOB. (حمدي فلة، نوبلي نجلاء، 2012)

5.5. غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني: إن تطبيق التقييم وفق مفهوم القيمة العادلة يفضل توافر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، إلا أن الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية، ناهيك عن عدم توفرها أحيانا.

ذلك أن تبني النظام المحاسبي المالي يؤدي حتما إلى تحديد وتكييف نظم المعلومات المتواجدة في الكيان للوفاء بالمتطلبات القانونية للمعلومة المالية، ومن ناحية تشغيل برمجيات المعلومات التي لها القدرة على تجميع ومعالجة البيانات للأحداث الاقتصادية أو من ناحية مراعاة المبادئ المحاسبية أو قواعد التقييم الجديدة. بهدف الحصول على المعلومات بسرعة وجودة عالية خاصة مع استخدام الحاسب الآلي.

6.5. بطئ مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات ومراكز التكوين : لحد الساعة مازالت المقررات لم تتغير وطرق التدريس يغلب عليها تعليم المحاسبة على طريقة القواعد والتي تقوي الاستدكار على حساب الإبداع وهذا راجع أساسا إلى غياب الوعي المحاسبي وشيوع النظرة الضيقة للمحاسبة على أنها تقنية وليست علما قائما بذاته. (مختار مسامح، 2010)

6. الدراسة الميدانية ومناقشة النتائج

1.6. مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى الأكاديميين حيث تم قبول ضمن مجتمع الدراسة بناء على الانتماء إلى الدراسات العليا، الماجستير فما فوق وأيضا المهنيين الحاصلين على شهادة الليسانس على الأقل في مجال المحاسبي أو التخصصات القريبة من المحاسبة، وذلك لدراسة المشاكل الناجمة عن تطبيق نموذج القيمة العادلة الوارد في النظام المحاسبي المالي.

2.6. الاستبانات الموزعة:

- الاستبانات الكلية الموزعة: 63 استمارة؛

- الاستبانات المسترجعة: 63 استمارة؛

- الاستبانات الملقاة: 12 استمارة لعدم اكتمالها؛

- الاستبانات التي تمت معالجتها: 51 استمارة؛

3.6. عينة الدراسة

الفئة الأولى: وهي عينة من المؤسسات الاقتصادية المطبقة لقواعد ومبادئ النظام المحاسبي المالي

الفئة الثانية: وتتكون من أكاديميين ومهنيين على النحو التالي:

- أساتذة الجامعة المهتمين بالمجال المحاسبي؛
- خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛
- الموظفين والأجراء ومختلف الإطار العام في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

4.6. أساليب ومصادر جمع البيانات والمعلومات

تعدد أساليب جمع البيانات فمنها أسلوب قوائم الاستبيان، أسلوب المقابلات الشخصية، وأسلوب المكالمات الهاتفية، وأسلوب الملاحظة... الخ، وقد استخدمنا أسلوب قوائم الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية لأنه يحقق المزايا التالية:

✓ السرية؛

✓ الوقت والتكلفة المناسبة؛

✓ الوضوح.

5.6. متغيرات الدراسة: اشتملت على المتغيرات التالية:

1.5.6. المتغيرات المستقلة:

- متغير البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية؛
- متغير البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية.

2.5.6. المتغير التابع:

- متغير مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

6.6. المعالجة الإحصائية المستخدمة: تم معالجة الاستبيان وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss

باستخدام نوعان من الأساليب هما:

1.6.6. أساليب الإحصاء الوصفي: لقياس الاتجاه العام لمحاوور الدراسة وقد استخدم منها ما يأتي:

- التوزيع التكراري للإجابات؛

- الوسط الحسابي لتحديد مستوى المتغيرات؛

- الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم حول أوساطها الحسابية.

2.6.6. أساليب الإحصاء الاستدلالي: وقد استخدمت منها الاختبارات التالية:

- ألفا كرو نباخ لمعرفة ثبات الاستبيان.

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

7. التحليل الإحصائي للاستبانة:

1.7. اختبار الثبات *Fiabilité*:

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 (0.756) وهو ثبات قوي يعتدى به لتحليل الاستبانة لمجموع 21 فقرة. وبلغ ثبات محاور الاستبانة 0.753 ألفا 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 (02): ميزان تقديري وفقاً لمقياس ليكارت الخماسي

المستوى	طول الفترة	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

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

2.7. مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر

لوقوف على مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر تم إدراج سبعة (07) فقرات أساسية، كما هي موضحة وفق الجدول أدناه.

جدول رقم (03) تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الأول

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الأول
الموافقة بشدة	0.874	4.27	01. يكمن استخدام القيمة العادلة كبديل قياس عن التكلفة التاريخية لإظهار القيم الحقيقية لعناصر القوائم المالية
المحايدة	0.985	2.90	02. يؤدي القياس بالقيمة العادلة إلى الاعتراف بالتغير الحاصل في القوة الشرائية للنقد
الموافقة	1.027	3.53	03. يساهم القياس بالقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية إلى قابليتها للمقارنة من سنة لأخرى
الموافقة بشدة	0.673	4.22	04. قياس عناصر القوائم المالية وفق أساس القيمة العادلة يوفر معلومات محاسبية جيدة عن أداء المؤسسة
الموافقة بشدة	0.710	4.24	05. يتطلب القياس بالقيمة العادلة وجود مؤشرات قياسية وإحصائية تتسم بالحدثة للتعبير عن الحقائق المحاسبية والاقتصادية
الموافقة بشدة	0.825	4.20	06. تتوافق القيمة العادلة مع حوكمة الشركات من حيث ملائمة ومصداقية المعلومة المالية والمحاسبية

الموافقة	0.389	3.95	07. ساهم عدم الاعتراف بالتغير الحاصل في قيمة النقد من الانتقال للقياس بالتكلفة التاريخية الى القياس بالقيمة العادلة
الموافقة	0.389	3.90	المحور الاول للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (03) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الاول (مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة 01 بانحراف معياري قدره (0.874)، ومتوسط حسابي (4.27) بإجمالي موافقة بشدة، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة 05 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.710)، ومتوسط حسابي (4.24) بإجمالي موافق بشدة .

فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 02 بانحراف معياري قدره(0.985)، ومتوسط حسابي (2.90) وهو ما يقابل درجة (المحايدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (02)، ويتضح من الجدول رقم (03) أن المتوسط الحسابي للمحور الاول (3.90)، بقيمة انحراف معياري،(0.389) وهو ما يقابل الموافقة.

3.7. المشاكل والمعوقات الناجمة عن البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية

للتعرف على المشاكل والمعوقات الواردة في البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر، قمنا بإدراج سبعة (07) فقرات لمعرفة المشاكل التي تحد من تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه.

جدول رقم(04) تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثاني

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثاني
الموافقة	0.948	4.02	01. غياب مؤشرات وطنية حقيقية (معدل التضخم، النمو الاقتصادي....) يعيق الانتقال من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة
الموافقة	0.731	4.16	02. يساهم غياب تطبيق مبادئ حوكمة الشركات في انتشار الفساد المالي والاداري المعيق لعدم اعتماد القيمة العادلة
الموافقة	0.800	3.86	03. عدم الاعتماد على القياس بالقيمة العادلة يقلل من جلب الاستثمارات الاجنبية المعتمدة على هذا المعيار
الموافقة	0.895	4.14	04. غياب مؤشرات وطنية لإعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية بما يتماشى والقيمة العادلة
الموافقة بشدة	1.031	4.24	05. غياب نزاهة المنافسة في بعض الأسواق وتحكم المحتكرين في القيمة السوقية يعيق القياس وفق القيمة العادلة
الموافقة بشدة	0.722	4.20	06. ضرورة تفعيل دور المنظمات المحاسبية الوطنية لتسهيل عملية الانتقال للقياس بالقيمة العادلة
المحايدة	1.181	2.92	07. إلزامية توفر سوق مالي كفى واضح يسهل من عملية الانتقال لتطبيق القيمة العادلة
الموافقة	0.416	3.93	المحور الثاني للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (04) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثاني (المشاكل والمعوقات الناجمة عن البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة 05 بانحراف معياري قدره (1.031)، ومتوسط حسابي (1.031) بإجمالي موافقة بشدة، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة 06 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.722)، ومتوسط حسابي (4.20) بإجمالي موافق بشدة .

فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 07 بانحراف معياري قدره (1.181)، ومتوسط حسابي (2.90) وهو ما يقابل درجة (المحايدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (02)، ويتضح من الجدول (04) أن المتوسط الحسابي للمحور الثاني (3.93)، بقيمة انحراف معياري، (0.416) وهو ما يقابل الموافقة أي ضعف مستوى تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية.

4.7. المشاكل والمعوقات الناجمة عن البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية

للتعرف على المشاكل والمعوقات المحيطة بالبيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية، قمنا بإدراج سبعة (07) فقرات لمعرفة الأسباب التي تواجه تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه.

جدول رقم (05) تحليل آراء الاستجابات على فقرات المحور الثالث

الدرجة	الانحراف المعياري	المتوسط	المحور الثالث
الموافقة	0.806	3.90	01. يساهم غياب معايير محاسبية وطنية في التوجه نحو استخدام القيمة العادلة
المحايدة	1.019	3.37	02. غياب التشريع الضريبي لتوضيح الأوعية الضريبية عند الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية إلى القياس بالقيمة العادلة
الموافقة	0.927	4.02	03. عدم وجود التشريع الضريبي والتجاري الذي يفعل تطبيق القياس بالقيمة العادلة
الموافقة	1.132	3.86	04. يساهم الإخذ بآراء الخبراء والباحثين في المحاسبة في تدليل الصعوبات الناجمة عن تطبيق القيمة العادلة
الموافقة	0.952	3.88	05. ضرورة مواكبة البرامج الأكاديمية بما يتماشى مع تطور متطلبات مهنة المحاسبة
الموافقة	1.036	3.65	06. عدم اهتمام ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بالمستجدات المحاسبية الدولية ساهم في عدم تطبيق مفهوم القيمة العادلة
الموافقة	0.947	3.94	07. عدم مواكبة القوانين المحاسبية الوطنية للمستجدات المحاسبية الحاصلة في الساحة الدولية
الموافقة	0.542	3.80	المحور الثالث للدراسة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يتضح من الجدول رقم (05) أن استجابات أفراد الدراسة حول المحور الثالث (المشاكل و الناجمة عن البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية) إذ جاءت في المرتبة الأولى الفقرة 03 بانحراف معياري قدره (0.927)، ومتوسط حسابي (4.02) بإجمالي موافقة، وجاء في المرتبة الثانية الفقرة 07 حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري (0.947)، ومتوسط حسابي (3.9 ليكارت 4) بإجمالي الموافقة .

فيما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة 02 بقيمة انحراف معياري قدره (1.019)، ومتوسط حسابي (3.37) وهو ما يقابل درجة (المحايدة) في مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول رقم (02)، ويتضح من الجدول (05) أن المتوسط الحسابي للمحور الثالث (3.80)، بقيمة انحراف معياري، (0.542) وهو ما يقابل الموافقة أي مستوى تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية يعتبر منخفض المستوى .

5.7. معاملات الارتباط لمتغيرات الدراسة

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

جدول رقم (06) جدول معاملات الارتباط Récapitulatif des modèles

Récapitulatif des modèles^b

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,657 ^a	,431	,408	,299

a. المتغيرات المستقلة: البيئة الأكاديمية والقانونية، البيئة المالية والاقتصادية
b. المتغير التابع: مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يوضح الجدول رقم (06) بأن معامل الارتباط بين المتغير التابع (مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر) والمتغيرات المستقلة (البيئة الاقتصادية والمالية، والبيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية) يقدر بـ (0.657) ومربع معامل الارتباط بينهما قدر بـ (0.431) ومربع معاملات الارتباط المعدل (0.408) والخطأ المعياري في التقدير بـ (0.299) وبذلك تفسر التغيرات في البيئة الاقتصادية والمالية، والبيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية بـ 43% من التباين الذي يحصل في التغير في (مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر)، والقيمة المتبقية تعود لمتغيرات أخرى لم تدرج في هذا التحليل. وللإجابة على فرضيات الدراسة:

1-توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر. تعود لمتغيري البيئة الاقتصادية والمالية، والبيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية.

لفحص ذلك السؤال تم إجراء اختبار التباين الأحادي ANOVA لاكتشاف هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر بالعينة محل الدراسة تبعا لمتغيرات كل من البيئة الاقتصادية والمالية، والبيئة الأكاديمية والقانونية ويوضح الجدول رقم (07) نتائج الاختبار والدلالة الإحصائية.

جدول رقم (07) تحليل التباين الأحادي

متغيرات الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة F	القيمة الاحتمالية	الدلالة الإحصائية	العينة
مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة	3.90	0.389	18.211	0.000	دالة إحصائية	51
البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية	3.93	0.416				
البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية	3.80	0.542				

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

يوضح الجدول رقم (07) نتائج تحليل التباين أحادي الاتجاه، وعدد الحالات (N) والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، كما يوضح الجدول تحليل التباين الأحادي ANOVA، ويوضح العمود الرابع قيمة F، والعمود الخامس قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار F، ومنه نستنتج أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية في مبررات الانتقال للقيمة العادلة حيث جاءت قيمة F (18.211) بقيمة احتمالية 0.000 أصغر من 0.05 فهي دالة إحصائية. كما يوضح الجدول السابق، وارتفاع قيمة المتوسطات لمتغيري البيئة الاقتصادية والمالية حيث كانت أعلى قيمة بقيمة متوسط 3.93 من أصل 5 درجات، بينما كانت قيمة المتوسطات لمتغيري البيئة الأكاديمية والقانونية تقدر بـ 3.80 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 (08): معادلات تحليل الانحدار المتعدد ^a Coefficients									
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		ت	القيمة الاحتمالية	Corrélations		
	B	Erreur standard	Bêta	Corrélation simple			Partielle	Partielle	
1	(الثابت)	1,464	,412		3,555	,001			
	البيئة المالية (x ₁) والإقتصادية	,413	,123	,442	3,371	,001	,608	,437	,367
	البيئة الأكاديمية والقانونية (x ₂)	,214	,094	,298	2,272	,028	,545	,312	,247

المتغير التابع (Y): مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS V19

- المعادلة بدلالة البيئة الاقتصادية والمالية وأيضا البيئة الأكاديمية والقانونية حسب الانحدار المتعدد وحسب قيمة الدلالة المعنوية أقل من الدلالة المعنوية 0.05

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

- مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر (Y)؛ المتغير التابع.
- (b₀): الثابت.

- البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية (X₁): المتغير المستقل الاول.
- البيئة الأكاديمية والقانونية الجزائرية (X₂): المتغير المستقل الثاني.

$$Y = 1.464 + (0.413 * x_1) + (0.214 * x_2)$$

ومن المعادلة يتضح أن مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر غير معدومة وتساوي (1.464) وارتباطها بمبررات القيمة العادلة حسب ما ورد في الدراسة نظريا، وايضا حسب IAS/IFRS، ويتأثر بمعامل انحدار (0.413) من كل وحدة واحدة من المتغير المستقل (البيئة الاقتصادية والمالية). ويتأثر بمعاملات انحدار (0.214) من كل وحدة واحدة من المتغير المستقل (البيئة الأكاديمية والقانونية).

2- تفسير النتائج:

يتضح من الجدول رقم (08) تحليل التبيان الأحادي، وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر تبعاً لمتغيرات البيئة الاقتصادية والمالية، والبيئة الأكاديمية والقانونية، حيث كانت قيمة دلالة F تقدر بـ (18.211) 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 لمبررات تطبيق محاسبة القيمة العادلة تبعا لمتغير البيئة الاقتصادية والمالية الجزائرية، ومتغير البيئة الأكاديمية والقانونية.

8. خاتمة

حاول الباحثان من خلال تناولهما لدراسة موضوع اشكالية القياس بالقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال دراسة لعينة من المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين والمهنيين، من خلال المحاور الثلاثة لهذه الدراسة، وانطلاقا

من الفرضيات الأساسية، وباستخدام الأدوات والأساليب المشار إليها في المحور الثالث للدراسة، وبناء على ما سبق فإن تطبيق مفهوم القياس بالقيمة العادلة يستند على مجموعة من المبادئ والقواعد التي تعتبر بمثابة الخريطة التوضيحية التي يجب أن تتبعها عند إعداد وعرض القوائم المالية، وقد توصل الباحثان إلى الإجابة على الفرضيات والنتائج نوضحها في النقاط التالية:

1.8. اختبار فرضيات الدراسة:

بخصوص الفرضية الأولى القائلة بأن البيئة الاقتصادية والمالية في الجزائر لا تؤثر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة، حيث تم نفي هذه الفرضية.

وبخصوص الفرضية الثانية والمتعلقة بأن البيئة القانونية والأكاديمية في الجزائر لا تؤثر على التطبيق السليم لمفهوم القيمة العادلة. هذه الفرضية غير محققة. حسب تحليل بيانات استمارة الاستبيان.

2.8. نتائج الدراسة

انتهت الدراسة الى مجموعة من النتائج، نذكر منها ما يلي:

- المعلومات المستمدة من تطبيق القيمة العادلة تعد أكثر نفعاً وفائدة من المعلومات المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية لدعم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية؛
- هناك عدم التزام من قبل الكيانات في الجزائر بالقياس بالقيمة العادلة، ويرجع ذلك لعدم توفر المقاييس الضرورية لحسابه ويبقى الاجتهاد الشخصي هو المسيطر من ناحية، وعدم وجود سوق مالي نشط من جهة؛
- عدم التجانس بين القوانين المحاسبية والجبائية، حيث تعتبر كل تلك القوائم موجهة بالدرجة الاولى لمصلحة الضرائب وفق نطاق معين، مما يؤدي الى عدم التطبيق الجيد للمعايير الدولية؛
- بالرغم من صدور النظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التنفيذ سنة 2010، إلى ان هناك عدم توافق في تطبيق القواعد المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية؛
- عدم تأهل البيئة المحاسبية الجزائرية سواء الاقتصادية او المالية لتبني مفهوم القياس بالقيمة العادلة؛
- كما أن البيئة القانونية والأكاديمية لازالت بعيدة عن تطبيق هذا المفهوم الجديد بالرغم من أن المشرع الجزائري قد سمح بتطبيق هذا النمط الجديد من القياس والذي اطلق عليه بالقيمة الحقيقية؛
- بقاء سيطرة التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي في اعداد القوائم المالية التي تعدها الكيانات الاقتصادية في الجزائر؛
- العمل على رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات الأكاديمية التي تهتم بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي الدولية، من أجل منج المعرفة النظرية بالخبرة العملية للعاملين في تلك الشركات.

9. قائمة المراجع:

- محمد مطر، موسى السويطي، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، 2008)، ص: 130.
- يتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي احمد كاجيجي، وآخرون، دار المربخ، (الرياض، دار المربخ، 2006)، ص: 185.

¹- Commission des communautés européennes, Observations concernant certains articles du règlement (CE) n°1616/2002 du parlement européen et du conseil, du 19juillet 2002, sur l'application des normes

comptables internationales, Bruxelles, novembre 2003

http://www.hec.unil.ch/urccf/recherche/publications/cadre_conceptuel.pdf, P: 36.

- يامن خليل الزعبي، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة السوقية العادلة وأهميته للشركات المساهمة الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة ماجستير، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص: 30.
- رضوان حلوة حنان، بدائل القياس المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، (الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع، ط 01، 2003)، ص: 12.
- المعجم الوجيز، مجمع اللغة العربية، طبعة خاصة بوزارة التربية والتعليم، مصر، مادة: (عدل) و(قيّم)، 1994، ص ص: 409 – 523.
- Financial Accounting Standards board "FASB" (2006), "Statement of financial accounting standards (SFAS) N°157: fair value measurements", Available online at: <http://www.fasb.org>, (consulté 21/10/2018).
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias39>, (consulté 21/10/2018).
- <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>, (consulté 21/10/2018).
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، العدد 19، 25 مارس 2009، ص: 87.
- عمرو حسن إبراهيم، دور محاسبة القيمة العادلة في الإزمة المالية العالمية دراسة نظرية اختبارية، رسالة ماجستير مقدمة بكلية التجارة وإدارة الأعمال قسم المحاسبة، جامعة حلوان، مصر، 2012، ص: 48-49.
- Ratnam Alagiah & tan Cheng LOK, "Establishing a System of Accounting Standards: A Case Study of Macau" www.ssrn.com, 2013, PP: 03-09.
- محمد زرقون، نور الدين بعيليش، مقال بعنوان: المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية، مخبر التمويل مالية الأسواق ومالية المؤسسة، جامعة ورقلة، الجزائر، د س ن، ص: 18.
- فارس بن بدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية دراسة ميدانية: فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية فئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين، مذكرة ماجستير تخصص المحاسبة المالية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2015، ص 37..
- حمدي فلة، نوبلي نجلاء، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06.07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ص: 15.
- مختار مسامح، النظام المحاسبي المالي الجديد واشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، معهد العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، يومي 17-18 جانفي 2010، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، ص: 13.
- فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كالية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07 ماي 2012، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص: 11.

10. ملاحق:

بيان أن المتغير التابع يتبع التوزيع الطبيعي

