

واقع ومعوقات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الإفتاح نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

دراسة استطلاعية لأراء عينة من مهني وأكاديمي المحاسبة

The reality and obstacles of accounting measurement according to fair value in Algeria in light of the requirements of international financial reporting standards

An exploratory study of the opinions of a sample of accounting professionals and academics

الامام إبراهيم¹، *

¹ كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر (Limamlimam470@gmail.com)

تاريخ الاستلام : 2022/04/25 ؛ تاريخ القبول : 2022/06/01 ؛ تاريخ النشر : 2022/06/18

ملخص : تهدف الدراسة الى معرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي حاولنا من خلالها تحليل وتقييم العوامل المؤسسية التي يستند عليها هذا المبدأ ورصد الممارسة الفعلية له في الجزائر بعد مضي أكثر من 10 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي. ولتحقيق ذلك، قمنا بدراسة ميدانية على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة باستخدام أدوات البحث العلمي الممثلة أساسا في المقابلة والملاحظة والتحليل الوثائقي. وتوصلت الدراسة إلى أن المبررات التي تستند عليها القيمة العادلة والحجج الداعمة لتطبيقها تتنافى والعوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما تبين نتائج الدراسة أن أفراد العينة محل الدراسة لا يرون حاجة كبيرة لتطبيق القيمة العادلة لعدة أسباب لعل أهمها غياب متطلبات تطبيقها في البيئة الجزائرية.

الكلمات المفتاح : قيمة عادلة ؛ نظام محاسبي مالي ؛ ؛ بيئة محاسبية جزائرية ؛ عوامل مؤسسية.

تصنيف JEL : M490 ؛ M41 ؛ M410 ؛ F21

Abstract: The study aims to know the most important factors affecting the application of fair value in the Algerian accounting environment, through which we try to analyze and evaluate the institutional factors on which this principle is based and monitor the actual practice of it in Algeria after more than 10 years of applying the financial accounting system. To achieve this, we conduct a field study on a sample of accountancy practitioners using the tools of scientific research represented mainly in the interview, observation and documentary analysis. The study concluded that the justifications on which the fair value is based and the arguments supporting its application are incompatible with the institutional factors in the Algerian accounting environment.

Keywords: fair value , , financial accounting system ,Algerian accounting environm,institutional factors ..

Jel Classification Codes : M490 ؛ M41؛ M410 ؛ M21

*المؤلف المرسل.

I - تهيد :

تميزت بيئة الأعمال الدولية بكثير من التحولات المتمثلة في زيادة حرية التعاملات التجارية والمالية بين الدول والتطور التكنولوجي الذي ساهم في إزالة الحواجز أمام تدفق المعلومات لتحسين الخدمات وجلب الإستثمار الأجنبي ؛ ماسهم في تطوير بيئة الأعمال وتحسين الميزة التنافسية بين الدول مآدى إلى وجود ظفوطات على مهنة المحاسبة والتأثير على المبادئ التي تقوم عليها وعلى رأسها التكلفة التاريخية ؛ والتي لم تعد تساير الظروف الإقتصادية بتجاهل التغيرات الحاصلة على القدرة الشرائية ولا تزود المستثمرين بالمعلومات الصحيحة لإتخاذ القرارات . ولتجاوز هذه المشكلة بدأ البحث عن طرق جديدة للقياس المحاسبي للتعبير أكثر عن الواقع بمعلومات مالية منسجمة ومقروءة وتعبر تعبيرا صادقا عن الواقع الفعلي للمؤسسة ؛ واستقر الأمر على مبدأ القيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثانية ؛ وقد حظي موضوع القيمة العادلة بالإهتمام على المستوى الأكاديمي وحتى التطبيقي على مستوى المؤسسات من منطلق ان هذا النموذج يساهم في توفير المعلومات التي تساعد في إتخاذ القرارات ؛ إلا أن تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفير المناخ المناسب والملائم للحصول على النتيجة المرجوة من استخدام هذا النموذج .

لم تكن الجزائر في منأى عن الإصلاح المحاسبي في ظل مايسمى بالعمولة المحاسبية ؛ فسايرت محاسبتها هذا التوجه ؛ حيث قامت الجزائر بتغيير جذري في نظامها المحاسبي بتبني النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية سعيا منها في توفير بيئة تنافسية أكثر جذبا للإستثمارات الأجنبية والمحلية ؛ وقد عرف النظام الجديد تغيرات بتطبيق مبادئ جديدة لم تكن موجودة في النظام السابق كاستخدام القيمة العادلة ؛ إلا أن تطبيق القيمة العادلة يتطلب توفير المناخ المناسب لتحقيق الأهداف المسطرة؛ غير أن وجود بعض العوائق البيئية والتشريعية تحول دون تطبيق فعال للسياسات المحاسبية .

إشكالية الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في مدى إستيعاب البيئة المحاسبية الجزائرية لمفهوم القيمة العادلة ومعرفة أهم العوامل المؤثرة في تطبيقها

وبناء على ماتقدم يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية على النحو التالي :

مامدى تأثير العوامل المؤسسية في البيئة المحاسبية الجزائرية على تطبيق محاسبة القيمة العادلة من قبل المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر ؟

من خلال التساؤل الرئيسي السابق يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

1: هل توفر البيئة المحاسبية الجزائرية المتطلبات التي تمكن استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي ؟

2: هل يعتبر تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يسهل من تطبيق القيمة العادلة في بيئتها المحاسبية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على إشكالية الدراسة تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي :

1: لا تتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات تطبيق القيمة العادلة .

2: يعتبر تبني القيمة العادلة ضمن مستحدثات النظام المحاسبي المالي مسهلا لتطبيقها مع وجود بعض التحديات مؤسسية .

وللإجابة على إشكالية الدراسة قسم العمل إلى محورين : محور نظري تم التطرق فيه الى الخلفية النظرية للقيمة العادلة وبعض الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع ومحور تطبيقي تم تناول فيه البيئة المحاسبية الجزائرية وتحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية للإجابة على الفرضيات التي تم وضعها للإجابة على الإشكالية الرئيسية لهذا البحث .

هدف البحث:

إن فكرة هذه الورقة البحثية تنبع من الجدل الواسع الذي دار بين الفاعلين في المحاسبة حول أحد أدوات القياس الأكثر جدلا في البيئة المحاسبية ؛ فيهدف هذا البحث إلى التعرف على الخلفية الفكرية والنظرية للقيمة العادلة وأهم مميزاتها وأسباب إعتماها ؛ وذلك عبر التطرق إلى وجهات نظر مؤيدي ومعارض تطبيقها في البيئة المحاسبية الدولية؛ ثم دراسة واقع تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

I. 1- العنوان الفرعي الأول :

القياس وفق القيمة العادلة:

عرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية: (IASB) القيمة العادلة بأنها القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه رغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة (بن أودينة ، 2020، صفحة 33).

كما حدد مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية (FASB) بأنها السعر الذي يمكن به مبادلة أي أصل أو التزام بين الأطراف الراغبة في المعاملة ولا مصلحة له (خضير و رجاء، 2016، صفحة 164)

وعليه تمثل القيمة العادلة المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما عند وجود رغبة وقدرة مالية بين البائع والمشتري ؛ في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس فهي سعر يوافق عليه طرفان في ظروف عادية ووجود أسواق مستقرة. (زغدار و مخلوفي ، 2014، صفحة 113)

إلا أن أشهر تعريف للقيمة السوقية العادلة هو ذلك التعريف الذي وضعته مصلحة الإيرادات الداخلية الأمريكية في مارس 1959 والتي تعرفها بأنها : 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. (بن أودينة ، 2020)

وبالرغم من أهمية استخدام نموذج القيمة العادلة وما يقدم من خصائص نوعية للقوائم المالية إلا أن هناك معارضين لهذا النموذج من طرف مختصين في الحقل المحاسبي والمالي كما له مؤيدين ، وكل فريق يحاول أن يضع المبررات لتأييد وجهة نظره. بمجموعة من الأسانيد والأدلة والبراهين التي يرى من وجهة نظره أنه الرأي الأصوب وبالتالي يجب تغليبها على الرأي الآخر (سامي ، 2012) ؛ ويبرر المعارضون لنموذج القيمة العادلة في الصعوبات التي تكتنفها حيث أن تطبيقها صعب لذلك وجهت لها إنتقادات أهمها: (محمد و جمال ، 2012، صفحة 12)

1. يكتنف تقدير القيمة العادلة قدر كبير من الحكم والإجتهاد الشخصي واتباع أسس قياس متباينة.
2. ليس هناك سببا موضوعيا لإظهار الإستثمارات التي لا أسعار سوقية لها بكلفتها التاريخية.
3. في محيط عدم التأكد ومثال ذلك الأزمة المالية لسنة 2008 التي تميزت بتقلبات عنيفة من خلال إرتفاع الأسعار وانخفاضها؛ مما أدى إلى تغيرات في الميزانية وجدول حسابات النتائج وقائمة الدخل الخاصة بالمؤسسات دون أن يقابلها نشاط إقتصادي وبالتالي يؤثر على تقييم المؤسسة والحكم على نجاحتها .
4. تكمن المشكلة الأساسية في استخدام نموذج القيمة العادلة في مدى وجود أدلة إثبات تساعد في تسجيلها وتدقيقها .
5. نموذج القيمة العادلة يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر والتكلفة التاريخية .
6. إساءة المعالجات الواردة في معايير القيمة العادلة لإدارة الأرباح من قبل إدارة الشركات .
7. عدم القدرة على توزيع أرباح غير متحققة أو زيادة رأس المال من خلال أرباح غير متحققة .

ويتم أيضا انتقاد محاسبة القيمة العادلة لأن قيم السوق يمكن أن تكون غير ثابتة بسبب أوجه القصور في السوق أو لاعقلانية المستثمر.

(Lauxleuwth, 2009, p. 34)

وينتقد رونين أيضا مصداقية مقاييس محاسبة القيمة العادلة بسبب موضوعية التقدير التي يمكن أن تؤدي إلى مخاطر معنوية على المُسَيَّرِينَ أو قد تكون هذه الممارسة مضللة لأن توقعات القيمة العادلة قد تكون في نهاية المطاف مُزورة. (Ronen, 2008, p. 44)

ومن بين أهم الدراسات التي تعترض على هذا التطبيق دراسة Collao؛ (2007) lainez (2007)

(collaogarnelqinew, 2007, p. 16) في دراسة أجريت عن إسبانيا إذ تبين أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية أدى

إلى قابلية ضعيفة للمقارنة على المدى القصير و لا توجد علاقة موثوقة لإعداد التقارير المالية في سوق الأسهم المحلية ولم يجد الباحثون نفس المشكلة مع إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات ، حيث كانت هذه ممارسة اختيارية رفضتها العديد من الشركات ؛ وكما توضح دراسة

بن حميدة (2007) (Ben hmauda, 2007, p. 5) التي أجريت على البنوك الفرنسية أقرت أن السوق ينظر إلى اعتماد المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية ومحاسبة القيمة العادلة بوصفهما ضاراً بالبنوك ؛ ووجدت أن الإعلانات التي تشير إلى زيادة (انخفاض) احتمال

اعتماد معيار المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون قد أدت إلى تقلبات سلبية (إيجابية) غير طبيعية في أسعار الأسهم؛ وفي نفس السياق أشارت دراسة

street convergence with IRRsim an expanding Europe؛ (Larson, 2004, p. 19)

إلى حقيقة أنه كان يُنظر إلى معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون ومعياري المحاسبة الدولي التاسع والثلاثون (الخاصان بالقيمة العادلة) في أوروبا

على أنهما مُعَدَّان للغاية وصعبا التنفيذ ؛ وأن هذا كان عائقاً كبيراً أمام تحقيق التقارب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ؛ ومن جهة

أخرى نجد دراسة **can tansel kaya (2013) fair value versus Historical cost which is actually more "fair" (street, 2013, p. 49)** التي تناولت مدخل القيمة العادلة وصعوبة تطبيقها وتشدد على محاسبة التكلفة التاريخية

لتجنب أي أزمة مستقبلية محتملة ؛ حيث اعتمد الباحث على المنهج الوصفي والاستقرائي من خلال عرض مؤيد وأنصار كل من المبدئين (التكلفة التاريخية / القيمة العادلة) ؛ بالإضافة إلى الإشارة إلى قضية شركة انرون والنتائج التي تبعتها على مستوى البيئة المحاسبية ؛ وخلصت الدراسة أنه وبالإضافة إلى أوجه القصور لمعايير القيمة العادلة هناك ما هو أكثر إثارة للقلق هو عدم وجود رقابة كافية على تطبيق هذه المعايير ؛ وتميز مدخل القيمة العادلة بالذاتية مما قد يهز الأساس الأخلاقي للبيئة المحاسبية في المستقبل .

فضلا عن ذلك وما ينسب من تهم لمنهج القيمة العادلة وعلاقته بالأزمة المالية العالمية لسنة 2008 (أزمة الرهن العقاري) ؛ حيث نشأت هذه الأزمة كمحصلة للإختلالات الهيكلية وعبوب النظام الإقتصادي الرأسمالي السائد (روحي، 2010، صفحة 45)؛ حتى أصبح زعماء دول ومؤسسات مالية ينتقدون معيار القيمة العادلة ؛ إذ دعا في هذا الصدد جورج ماك كين المرشح الجمهوري لرئاسة الجمهورية آنذاك وبمشاركة 60 عضو من أعضاء الكونغرس الأمريكي وكذا لجنة (SEC) إلى وقف العمل به ولو بصفة مؤقتة بحجة أن المعيار ساهم في تضخيم غير مبرر لقيم العقار ؛ أدى إلى حدوث الأزمة بالهيار البنوك والمؤسسات الائتمانية ؛ كما اعتبر الممثل الديمقراطي الأمريكي (FRANKBERNEY) أن هذا المعيار يجر الإقتصاد نحو الأسفل ؛ هذا ما أدى بالمنظمات المهنية بالتصدي لذلك ؛ إذ أن هناك فريقا معارضا من (FASB) عارضوا هذه الدعوة ويررون ذلك بأن البنوك الإستثمارية أساءت إستخدام القيمة العادلة وخاصة في الأصول غير السائلة وكانت عدة جهود قام بها IASB و FASB لإثبات أن القيمة العادلة ليست هي سبب الأزمة أهمها ماتم في 2008/09/16 أين حددت الممارسات الواجب إتباعها في سوق غير نشطة (محمد و جمال ، 2012، صفحة 17)

ويرى البعض أن إستخدام معايير المحاسبة الدولية من خلال محاسبة القيمة العادلة كمنفذ لتحقيق أهداف بعض مجالس إدرات المؤسسات ؛ كتضخيم قيم الممتلكات بقيم السوق الافتراضية وخاصة في حالات التضخم بهدف تحقيق إيرادات وهمية غير محققة ؛ هودليل قاطع على إقحام معايير المحاسبة الدولية بشكل أو بآخر في أسباب حدوث الأزمة المالية العالمية ؛ وهذا الفعل أعطى إنذار لوضعي هذه المعايير للإهتمام والحذر اللازمين عند وضع أو تعديل المعايير الدولية للإبلاغ المالي (شعيب ، 2010، صفحة 131)

وأبرز المؤيدين الداعين لتطبيق نموذج القيمة العادلة المجلس الإستشاري لمعايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) المتعلق بالملائمة والموثوقية حيث طالب باستخدام أكبر لمقياس القيمة العادلة في القوائم المالية ؛ ويعزى ذلك إلا أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل من المستثمرين والمقرضين مقارنة مع التكلفة التاريخية ؛ حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشئة لبياناتها المالية ؛ كما تسهل بشكل أفضل في تقييم أدائها الماضي وتوقعاتها المستقبلية. (بن أودينة ، 2020، صفحة 134)

ومفهوم القيمة العادلة ليس مفهوما جديدا ناتجا عن معايير AIS/IFARS بل كان متواجدا في أنظمة محاسبية أخرى مثل النظام الفرنسي والنظام الأنجلوساكسوني ؛ ومعايير IFARS/AIS طورته وصاغته في محيط إقتصادي دولي ؛ هذا لأن القيمة العادلة تستجيب لاحتياجات المستثمرين وتسمح لهم بأخذ صورة واقعية عن المؤسسة فضلا عن ذلك أنها أداة فعالة لمتابعة الأدوات المالية خاصة المقيمة في البورصة. (محمد و جمال ، 2012، صفحة 9)

ورغم ما يؤخذ على منهج القيمة العادلة بأنه أقل حيادية من منهج التكلفة التاريخية ؛ إلا أن هذا المنهج يزود المستثمرين بوعي وبصورة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المؤسسة ؛ ويمتاز باعتداده أساسا على أسعار السوق الجارية كمقياس عادل وملائم للقيمة ؛ بشرط توافر سوق نشطة ومنظمة وأن تعتمد الأسعار الدارجة فيها على معلومات صحيحة وموثوقة في ظل فرضية كفاءة السوق ؛ فقد أجمعت العديد من الدراسات على تميز محاسبة القيمة العادلة بتزويد مستخدمي التقارير المالية بمعلومات تتوفر فيها خاصية الملائمة وذلك بخلاف التكلفة التاريخية ؛ في حين أن المشكلة الرئيسية هي عدم كفاءة وفعالية بعض أساليب قياس القيمة العادلة على تحقيق خاصية الموثوقية ؛ كما هو الحال في محاسبة التكلفة التاريخية. (روحي، 2010، صفحة 45)

ومن الدراسات الداعمة لتطبيق منهج القيمة العادلة دراسة دراسة : بارث (Barth, 1994, p. 69) فقد خلصت إلى أن الدراسات التي تغطي قيمة وأهمية محاسبة القيمة العادلة إلى أن تقديرات الأوراق المالية الاستثمارية لها قوة تفسيرية كبيرة تتجاوز تلك الخاصة بمقاييس التكلفة التاريخية ؛ وأفادت دراسة نيلسون (Nelson, 1996, p. 2) بأن القيم العادلة للأوراق المالية الاستثمارية لها قوة تفسيرية متزايدة فيما يتعلق بالقيم الدفترية، لكن هذه النتيجة تنطبق فقط على الأوراق المالية الاستثمارية، وليس على الودائع، أو القروض، أو الديون طويلة الأجل ؛ وذهبت دراسة 2013 (Hans, 2013, p. 125) إلى توضيح ظروف تطبيق محاسبة القيمة العادلة كبديل لنموذج التكلفة التاريخية ؛ بحيث توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج من بينها : أن تطبيق القيمة العادلة على الأصول المادية مثل المعدات والمباني

تكون أقل كفاءة لتخذي القرار إذا ما قورنت بالتكلفة التاريخية ؛ وأن معايير الإبلاغ المالي قدمت ميزة لم تقدمها المعايير التي سبقتها حيث أتاحت للشركات المجال للاختيار بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة بالنسبة للأصول المادية مع الالتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة

وقد أكد **IAS** أن معايير المحاسبة الدولية مستخدمة حالياً منذ أكثر من 100 دولة وبعد قيامه بفحص معايير القيمة العادلة المستخدمة في أزمة الائتمان وبشكل مكثف شدد على أن معايير القيمة العادلة تساهم وبشكل لا يستهان به في إضفاء شفافية عالية الجودة على المعلومات المالية (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 110)؛ وعلى الرغم من إيماننا الراسخ بمنهج القيمة العادلة إلا أن الطريقة التي يتم تطبيقها من خلال الأزمات مثل أزمة الرهن العقاري سنة 2008 فإن القيمة السوقية لاتعبر عن القيمة العادلة بسبب الانخفاض الكبير في حجم المعاملات. (شعيب ، 2010 ، صفحة 16)

ويرى بعضهم بأن القيمة العادلة خطوة راديكالية وخروجاً عن المفاهيم المحاسبية التقليدية وليس هناك مبررات محاسبية نظرية تبررها ؛ وأن الإيرادات تتحقق من إستمرارية المؤسسة عبر الزمن وليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل (روحي، 2010 ، صفحة 52)؛ إلا أن حقيقة الاعتراف والقياس والإفصاح وفق القيمة العادلة لاتهدف فقط إلى حماية المستثمرين في سوق الأوراق المالية وإلى عدالة السوق وشفافيته ؛ وإنما تمتد إلى السوق الأولية عند تأسيس شركات المساهمة وزيادة رأس مالها. (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 98)

2.I- العنوان الفرعي الثاني :

البيئة المحاسبية وتطبيق القيمة العادلة:

جاءت المحاسبة على أساس القيمة العادلة نتيجة للتطور في مجال المعلومات والاتصالات وتقنياتها المختلفة ؛ مآدى إلى إزالة الحواجز عبر الحدود القطرية لتعبر منها السلع والخدمات والاستثمارات وكذا تطور الأسواق المالية وتربطها والذي أدى إلى زيادة الإستثمارات خصوصاً الإستثمارات المالية ؛ وهذا ما يشهده العالم في نهاية الألفية الثانية وما يعرف بظاهرة العولمة وما انطوى عليه من هيمنة اقتصاد السوق (زغدار و مخلوفي ، 2014 ، صفحة 113)؛ وقد أثر التغيير في النظرية المحاسبية عن اعتماد المعالجات المحاسبية على أساس القيمة العادلة بداية الألفية الثانية بتطوير نظام محاسبي يستند في القياس إلى القيمة العادلة (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 86)؛ لذا يعد منهج القيمة العادلة في الاعتراف والقياس أكثر إغراءاً للمهنيين واضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الحقيقي للشركة وأكثر ملائمة لاتخاذ القرارات كما أن إتباع هذا المنهج في القياس يحسن من القابلية للمقارنة والثبات في إتباع النسق ؛ وعلى هذا قام مجلس المعايير المحاسبية بإصدار معايير تختص بالقياس وفق القيمة العادلة من بينها المعيار الدولي 39 الخاص بالأدوات المالية والمعيار 40 الخاص بالإستثمارات العقارية والمعيار 41 الخاص بالزراعة والمعيار 16 الخاص بالمتعلكات والمصانع والمعدات (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 97)؛ وهذا من أجل عرض الصورة الإقتصادية للمؤسسة فلا ينبغي للمحاسبين التقييد الآلي بالقواعد ؛ بل عليهم أن يكونوا ملمين بمفهوم إنتاج المعلومات الملائمة التي يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات وهذا ما يندرج تحت مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني (زغدار و مخلوفي ، 2014 ، صفحة 113)؛ فمنذ بداية إستعمال منهج القيمة العادلة أصبحت المعلومات معنية بالوقت الحاضر وحالة الأسواق في الوقت الحالي فهي تزود المستخدمين والمؤسسة بمعلومات حالية وتستفيد المؤسسة بالإجراءات التصحيحية لذا يمكن القول أن نموذج القيمة العادلة يحسن من جودة قراءة المعلومات المالية عكس النماذج الأخرى (التكلفة التاريخية). (رفيقة ، 2018 ، صفحة 88)

ويمكن القول أن نموذج القيمة العادلة دعت له ضرورة الواقع الإقتصادي المتسم بالحركية والطلب المتزايد على إضفاء النوعية على البيانات المالية ؛ فقد نشأ هذا المفهوم نتيجة الجدل الدائر حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن الماضي حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المطروحة ولا سيما بعض أشكال القيمة الحالية (بن أودينة ، 2020 ، صفحة 55)؛ ونتيجة المحاولات الفاشلة اتجه واضعو المعايير المحاسبية إلى إستخدام القيمة السوقية الحالية (القيمة العادلة) ؛ ويأتي هذا التوجه كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحاً ؛ بحيث أصبحت الأسعار متاحة لمعظم الأصول المالية بالإضافة إلى نمو استخدام المشتقات وفشل المعايير القائمة على محاسبة التكلفة التاريخية في توفير معلومات ملائمة (بن أودينة ، 2020 ، صفحة 56)؛ فمن مميزات تطبيق منهج القيمة العادلة أنه يعالج قصور التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القدرة الشرائية لوحدة النقد. (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 92)

ورغم كون القيمة العادلة هي أساس محاسبي مقبول عالمياً (أحمد و منصر ، 2016 ، صفحة 112)؛ ورغم جاذبيتها إلا أنها لم تكن البلسم الشافي لعلاج العيوب والإنتقاصات العالقة في النموذج التقليدي في المحاسبة ولم تقدم برنامجاً متكاملًا في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح المالي كونها تعاني هي نفسها من عيوب أخرى ؛ فالمشكلة الأساسية في القيمة العادلة تتمثل بتعدد مدخل قياسها ومن ثم يصعب صياغة إطار عام لتدقيقها في ضوء تعدد تلك المدخل ؛ فتعدد المدخل يفسح المجال أمام الإدارة لاتخاذ أحكام شخصية هادفة لتحقيق منافع إقتصادية من

المحتمل أن تؤثر على نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي ومن ثم قد تفسح المجال واسع للإدارة بممارسة إدارة الأرباح (حكيم ، 2015، صفحة 731)

البيئة المحاسبية الجزائرية: ونقتصر في هذه النقطة على أهم مكوناتها

السوق المالي:

إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية التي تتميز بالكفاءة ؛ مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا (علاء، 2012، صفحة 177)؛ حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية إهتم إلى حد بعيد باحتياجات الإبلاغ المالي للشركات المسجلة في الأسواق المالية الدولية والمستثمرين في مثل هذه الأسواق؛ وبالنظر في الإقتصاد الجزائري نرى ان ظهور أول بورصة في الجزائر يرجع إلى أعقاب الإصلاحات الإقتصادية والمالية التي شرعت فيها الجزائر في نهاية الثمانينات حيث صدر في هذا المجال 3 أطر قانونية ؛ وهذا لتمويل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية كآلية بديلة آنذاك بعد عدم نجاح البنوك في نقل الفوائض المالية بين العارضين والطالبين لها ؛ كما ساهمت هاته الأطر القانونية في التمييز بين الدولة المالكة والدولة المساهمة في ظل توجه الجزائر نحو إقتصاد السوق (علاء، 2012، صفحة 144)؛ إلا أن الإستثمار المالي في المحيط الإقتصادي الجزائري ضعيف جدا ما جعل أهمية السوق المالي في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا نظرا لضعف التداول الأسبوعي للأسهم والسندات مقارنة بنظيراتها الدولية (علاء، 2012، صفحة 116) ؛ حيث يتضح ذلك بعدد الشركات المدرجة في تسعيرة السوق الرئيسية وتضم 5 شركات المتمثلة في: 1 مجمع صيدال 2: مؤسسة التسيير الفندقي الأوراسي 3: أليانس للتأمينات 4: مؤسسة بيوفارم 5: شركة أوم أنفست (مروة ، 2019، صفحة 109)؛ وهذا راجع لغياب ثقافة وتقاليد وطنية للإستثمار المالي في الجزائر ؛ فمن بين أسباب نجاح وقيام الأسواق المالية تنوع الأدوات المالية المتداول في السوق ووجود قدر كافي من المدخرات المحلية والدولية المعروضة للإستثمار مع وجود الطلب عليها (الطاقة الإستيعابية لسوق رأس المال لاستيعاب رأس المال المعروض) وكذا ربط الأسواق المالية محليا وإقليميا ودوليا ؛ مع وجود مناخ إستثماري ملائم في ظل هيكل مؤسسي منظم يحمي المنافسة ويحارب الإحتكار ويحمي المستثمر من الغش والتلاعب (سويتر ، 2019، صفحة 4)؛ وغياب هذه الوضعية للسوق المالي والحياة الإقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية جعل تطبيق القيمة العادلة تكتنفه صعوبات ومعوقات ؛ وهذا ما تؤكد نتائج دراسة ميدانية أجريت في الجزائر إذ تقر هاته الدراسة أن المستجوبين يؤكدون وجود صعوبات لتقييم بعض بنود الميزانية بالقيمة العادلة ويؤكدون بالإجماع أن غياب سوق مالي يتميز بالكفاءة هو العقبة الكبرى التي تحول دون ذلك (علاء، 2012، صفحة 141)؛ وللوقوف على أداء بورصة الجزائر بين سنتي 2018 و2019 ؛ أنظر الجدول رقم (1)

يتم قياس أداء البورصة الجزائرية عن طريق مؤشر دزايير أندكس ؛ حيث يقوم هذا المؤشر بدراسة القيمة السوقية للسهم المالي وتحديد التسعيرة الرأسمالية للموجودات المالية كما يوضح الجدول رقم (01) ؛ ويمكن القول أن رغم ما يوضح الجدول من حركية في البورصة الجزائرية إلا أنها تبقى ضعيفة جدا ولا يمكن أن تخلق حركية إقتصادية التي تعزز من إستخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي بسبب العدد المختشم من الشركات المدرجة والتداول اليومي مقارنة مع نظيراتها الدولية .

ومن وجهة نظري الشخصية كباحث أرى أن عدم الحاجة الحقيقية لتطبيق القيمة العادلة من قبل مستخدمي المعلومة المحاسبية في الجزائر (إدارة الضرائب) هو السبب الأهم لعدم تطبيقها وتوفير المناخ الملائم لها؛ وهذا ما أكدته الرئيس السابق للمصف الوطني للخبراء المحاسبين ل . ح . أن إنتاج المعلومة المحاسبية يكون تلبية لاحتياجات مستعملي هاته المعلومة ؛ أبعد من ذلك يؤكد أن مستخدمي المعلومة هم الذين يفرضون تطور النظام المحاسبي ؛ ففي الجزائر ليست هناك حاجة من قبل مستخدمي المعلومة المحاسبية للحصول على معلومات مقيمة بالقيمة العادلة لكون السوق غير تنافسي ويشوبه نوع من الركود (فاطمة ، 2017، صفحة 144)؛ والذي يطرح التساؤل عن الجدوى من إدراج القيمة العادلة من قبل المشرع كنموذج ثاني للقياس المحاسبي في SCF رغم عدم وجود الدافع ومبرر الأهم لها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

هيكل المؤسسات:

إن تحقيق النمو الإقتصادي وضمان إستمراريته يعتبر من الأهداف الرئيسية للسياسات الإقتصادية في كل الدول ؛ والذي يرتبط بدرجة كبيرة بأداء ومردودية المؤسسات الإقتصادية التي تعتبر نواة الإقتصاد الوطني ؛ وسعيا منها لتوسيع نشاطاتها يتطلب منها توفير الموارد المالية اللازمة لذلك وقد يكون ذلك عن طريق مواردها الخاصة (التمويل الذاتي) ؛ أو من خلال اللجوء إلى الجهاز المصرفي (التمويل غ المباشر)؛ أو من خلال آلية السوق المالي (التمويل المباشر) ؛ وهي الآلية التي تسمح للمؤسسة بالحصول على التمويل من الجمهور سواء أفرادا أو مؤسسات (علاء، 2012، صفحة 111)؛ وهنا يمكن التساؤل والبحث عن مقدرة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية عن إنتاج المعلومات المالية وفقا لإحتياجات الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة في ظل لجوئها الى التمويل المباشر وبالتحديد القياس وفق القيمة العادلة ؛ فنجد في هذا الصدد أن منتجي المعلومة المحاسبية يقرون بمدى أهمية تقييم عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة في نهاية السنة للأطراف ذوي المصلحة ؛ لكن عدم قدرة المؤسسات في مسايرة هذا العنصر في ظل غياب أسواق ومصادر للحصول على هذه القيمة يؤكد المهنيون مدى صعوبة تطبيقها وأثرها

من حيث التكلفة وأن تطبيقها معقد بالنسبة للمؤسسة (مهاوة ، 2011، صفحة 126)؛ فلا بد من دراسة تأثيرها على النتيجة النهائية تحت غطاء قيد **التكلفة والمنفعة**؛ لأن الغاية الأخيرة للعمل المحاسبي لاتتعدى نقطتين أساسيتين هما : **النتيجة المحاسبية النهائية** (الربح أو الخسارة) بالنسبة للمؤسسة المعدة لهذه المحاسبة ؛ و**التقارير المالية** بالنسبة للغير الذي سيعتمد عليها لاتخاذ جملة من القرارات تهمه أولا وتهم المؤسسة بعد ذلك (مختار ، 2010، صفحة 3)؛ فالمشكلة هنا لاتتمكن في تغيير النظام المحاسبي وإنما في قدرة المؤسسات الجزائرية في قبول هذا المولود الجديد والتعايش معه بالطريقة التي تحقق الأهداف المرجوة منه (بوزيدي ، 2009، صفحة 79)؛ وبالنظر لنوعية المستخدم الأهم في البيئة المحاسبية الجزائرية يصرح مدير مصلحة المالية والمحاسبة لبنك البركة ك. ب. ب. بأن ترتيب مستخدمي القوائم المالية التي يعدونها ويسعون لإرضائهم من حيث المعلومة الواجب توفرها بالترتيب التالي : الهيئات والجهات الحكومية ؛ المقرضون ؛ المستخدمون الداخليون للمؤسسة وأخيرا المستثمرون؛ ويتجلى من خلال هذا الترتيب الهدف الرئيسي من إعداد القوائم المالية ألا وهو الإمتثال لمتطلبات الجهات الحكومية على رأسها الإدارة الضريبية ؛ فالمعلومات المالية المفصح عنها مرتبطة بأهداف حساب الضريبة على حساب التعبير عن الوضعية الاقتصادية الحقيقية للمؤسسة (فاطمة ، 2017، صفحة 151)؛ وهذا راجع لتحفظ المديرية العامة للضرائب لتقييم الأصول بالقيمة العادلة لكونها حسب رأيهم تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير (سليم ، 2013، صفحة 117)؛ فمادامت المؤسسة لاترى جدوى من معلومة معينة (مقيمة وفق القيمة العادلة لتوفير الخصائص النوعية المتعلقة باللائمة) لاتبحث عنها ولا تسعى لإعدادها فلا توجد أي فائدة ومبرر لاتباع نموذج آخر في القياس والتقييم ؛ فلا توجد حاجة لتحسين المعلومة لأن منطلق إعداد القوائم المالية ليس محاسبي (فاطمة ، 2017، صفحة 146)؛ فضلا عن ذلك يرى بعض المهنيون أن المؤسسات الجزائرية تفتقد للإمكانيات التي تؤهلها لتطبيق القيمة العادلة والنظام المحاسبي المالي بشكل عام (صالح ، 2010، صفحة 166)؛ وأن الجهود التي بذلها المجلس الوطني للمحاسبة غير كافية لضمان إنتقال سليم وفعال ؛ وهذا راجع لعدم إقدامه على تجارب أولية لاختبار نجاح عملية الإنتقال كالتركيز على المؤسسات الكبيرة ذات الكفاءات والإمكانيات العالية ثم إستخلاص أحسن السبل لتعميم التجربة على باقي المؤسسات. (صالح ، 2010، صفحة 168)

وهنا يمكن الإستنتاج أن التغيير المنشود من تطبيق SCF في ظل إصلاح المنظومة المحاسبية الجزائرية من غير تهيئة الأرضية المناسبة وتحديد الاحتياجات الحقيقية للبيئة الجزائرية من مشروع التقارب الدولي لم ولن يتحقق بهذا تناقضات بين النص القانوني المتمثل في القانون 11/07 وما يحتوي من قوانين أراها من وجهة نظري أكبر من إحتياج وواقع البيئة ؛ وهذا مايقره عضو لجنة المراجعة أ. ب. ب. أن التغيير الفعلي قد حدث على مستوى المؤسسات المتعددة الجنسيات **فقط** وكذا مكاتب المراجعة الدولية التي تمسك محاسبة هاته المؤسسات ؛ والتي نجدها مزودة ببرمجيات متطورة سواءا لمسك المحاسبة أو المراجعة (فاطمة ، 2017، صفحة 148) حتى تقرير المراجعة يخرج آليا) مايعزز صحة الفرضية القائلة أن دواعي إصلاح النظام المحاسبي المالي راجع لمتطلبات المناخ الدولي (الشراكة الدولية ؛ العولمة ...). (بوزيدي ، 2009، صفحة 82)

مهنة المحاسبة:

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها ومكانتها وأهميتها في المجتمعات منذ القدم ولقد ازداد الإهتمام بها مع التطور الاقتصادي الذي يعرفه العالم وانفتاح الاقتصاديات على بعضها البعض فأصبح من الضرورة أن تكون المعلومات المنشورة على درجة عالية من الدقة والموثوقية (مداني و عوينات ، 2011، صفحة 5)؛ ومن الطبيعي أن تجد إختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدول ويرجع هذا الى عدة عوامل لأن الممارسة المحاسبية تتأثر بعوامل بيئية المتمثلة في النظم الاقتصادية والسياسية والقانونية وكذا مهنة المحاسبة والعوامل الثقافية والتي تؤثر في شكل وتطور النظم المحاسبية في أي دولة (علاء، 2012، صفحة 177)؛ ومايعاب على عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر أنه تم دون مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية على رأسهم ممارسي مهنة المحاسبة فكان من الأفضل حسب رأي المختصين أن تتم المشاركة الجماعية لجميع الفاعلين في البيئة في عملية الإصلاح وأخذ آرائهم واقتراحاتهم بما يساعد على نجاح العملية (صالح ، 2010، صفحة 161)؛ فدور المهنة في المساهمة الجادة في عملية الإصلاح المحاسبي ضعيفة جدا ويتضح هذا من خلال تمثيلة في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة الإصلاح النظام المحاسبي والتي لاتتعدى 8% وهي نسبة ضعيفة جدا ؛ مما يؤدي الى عدم نقل الإشكاليات العالقة ووجهة نظر أهل الدراية بالمحاسبة الوطنية. (غنية ، 2015، صفحة 24)

ومن هنا يمكن التساؤل عن الأسباب التي جعلت التخلي عن PCN ضرورة ملحة هل تم تجاوزها في SCF وحلحلة تلك الإشكالات العالقة وكيف تم تشخيص تلك الإشكالات لمعالجة قصورها على ضوء المرجعية الدولية ؛ هذا مايقودنا للتزول إلى أرض الواقع لمعرفة ذلك فيما يتعلق بالقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة من وجهة نظر ممارسي المهنة وكذا الأكاديميين للوقوف على وجهة نظرهم في ذلك ؛ وقد تم في هذا الصدد الإعتماد على المنهج الإستقرائي وعلى المقابلة باختيار عينة غير عشوائية (عينة قصدية)؛ والهدف من إستخدام البحث النوعي هنا بتحديد مقابلات بشكل مقصود ؛ وتحديد الأشخاص الذين يمكن أن يساعدوا الباحث على فهم والوصول إلى المراد من المقابلة وإشكالية الدراسة ؛ وهذه العينة

غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولاكتنها تعتبر أساس متين للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحث حول موضوع الدراسة. (مهاوة ، 2016، صفحة 56)

وقد تم تصميم دليل هذه المقابلات على ضوء ماتم تناوله سابقا في استعراض مبررات العدول عن التكلفة التاريخية للقيمة العادلة وما يمكن أن تضفيه هذه الأخيرة من خصائص نوعية للمعلومة المحاسبية وفقا لتلبية حاجات الأطراف ذوي العلاقة ؛ وهذا سعيًا منا لمعرفة مايتوفر عليه الواقع المحاسبي الوطني والوقوف على العراقيل التي تحول دون التطبيق الأمثل للقيمة العادلة أو كما اصطلح عليها المشرع الوطني بالقيمة الحقيقية ومدى إستيعاب هذا المفهوم من قبل المهنيين والبيئة المحاسبية بشكل عام .

II – الطريقة والأدوات :

عينة الدراسة :

وقد تمت الدراسة الميدانية مع فئتين هما كالتالي :

الفئة الأولى : الأكاديميون والباحثون : تمثلت هذه الفئة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة.

الفئة الثانية: المهنيون في مجال المحاسبة : وتنقسم هذه الفئة إلى 4 أصناف

الصنف 1 : الخبراء المحاسبين والجبائين

الصنف 2 : محافظي الحسابات

الصنف 3 : المحاسب ؛ وتنقسم هذه الفئة إلى قسمين 1 المحاسب المعتمد ؛ 2 محاسب في المؤسسة الاقتصادية

الصنف 4 : مدراء مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسات الاقتصادية والأجنبية في ولاية ورقلة

وقد اعتمدنا في معالجة البيانات على أسلوب تحليل المحتوى لإجابات المستجوبين إثر المقابلات التي قمنا بها ؛ وهذا تماشيا مع أداة البحث المتبعة المتمثلة في العينة القصدية ؛ وذلك بالقيام بـ 20 مقابلة أجريت مع عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية ورقلة ؛ ويؤكد (HUBERMAN) (مهاوة ، 2016، صفحة 56) بأن ستة إلى ثمانية لقاءات أو مقابلات تكفي لتبرير نتائج الدراسة .

وقد شملت الإستمارة على جزأين الأول من الأسئلة هدفه الحصول على معلومات عامة حول المستجيب ؛ والجزء الثاني تضمن مجموعة من الأسئلة الخاصة بالموضوع ؛ وتم الحرص على أن تغطي الأسئلة النقاط الرئيسية المتعرض لها آنفا ؛ والهدف من القيام بالدراسة الميدانية إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني للجزائر من خلال تقصي وجهات النظر للمستجوبين حول موضوع الدراسة .

III – النتائج ومناقشتها :

1: للتعرف على آراء واتجاهات الباحثين حول المعوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة نقوم بتحليل النتائج الموضحة في الشكل رقم (1) حيث أجمع أفراد العينة 100 بالمئة أن غياب السوق المالي يعد أكبر عائق لتطبيق هذا البديل من القياس ؛ وكذلك نقص التكوين وغياب التأطير الفعلي ؛ وكذلك الغموض الذي يعتري المفهوم ؛ إضافة إلى الإحتكار السائد ماجعل الشركات المدرجة في البورصة قليل جدا والتداول على الأسهم شبه منعدم لذا وجب رفع الإحتكار عن الأنشطة الاقتصادية وضرورة فتح رأس مال الشركات حتى يتسنى تطبيق القيمة العادلة وكذلك البيئة غير محفزة لأن بها نشاطات عمومية ؛ ومايزيد الطين بلة يقول أحد المستجوبين أن المنظومة القانونية و البيئة التشريعية والجبائية الغير مستقرة الغامضة والمتناقضة أحيانا لا تشجع أبدا المستثمر الأجنبي الذي بدوره يقلل الضغط لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ؛ كذلك أن البيئة لا تتوفر على مستخدمين حقيقيين باستثناء مصلحة الضرائب فهنا الحاجة لها غير كبيرة أو منعدمة بالأحرى (إعادة التقييم) ؛ ويضيف بعضهم أن عدم توافق المناهج التعليمية مع تطور النموذج المحاسبي الدولي بخصوص الفضائح والأزمات المالية التي حدثت في البيئة الدولية وموضوع الممارسات المحاسبية منها ؛ فضلا عن التوجهات السياسية .

2: ومن أجل التعرف على اتجاهات الباحثين حول قدرة المؤسسة وإمكانيتها من تطبيق القيمة العادلة نقوم بتحليل النتائج الموضحة في الشكل رقم (2) فقد عبر مانسبته 40 بالمئة عن قدرتها على التطبيق وذلك إذا توفرت الشروط اللازمة المتعلقة بها أو من خلال المدخل الثالث وذلك بالاستعانة بالخبراء (الحكم والتقييم الشخصي) في عملية التقييس وهذا غير منصوح به لأنه يمكن من التلاعب في الحسابات أو عن طريق تطبيق القيمة المحينة للتدفقات ؛ وذهب مانسبته 35 بالمئة إلى عدم القدرة على تطبيق القيمة العادلة من قبل المؤسسات وهذا راجع للغموض في المفهوم مع غياب التكوين اللازم وعدم ملائمة البيئة الاقتصادية والتشريعية ؛ فضلا على أن هناك مؤسسات غير معنية بذلك (الصغيرة والمتوسطة) وذهب البعض من هذه الفئة إلى إستحالتها ؛ وعبر مانسبته 20 بالمئة أن تطبيقها ليس بالأمر السهل في عدم وجود واقع يفرضها ؛

ففي هذه الحالة يبقى تطبيقها من قبل المؤسسات نسي إذا توفرت شروطها وهذا يرجع لدرجة خبرة المحاسبين ؛ وبقي مانسته 5 بالمئة على الحياض في هذا السؤال .

3: اما بخصوص توجه المحاسبين من أجل تطبيق القيمة العادلة فبتحليل النتائج الموضحة في الشكل (3) نجد مانسته 75 بالمئة من أفراد العينة لا يرون توجه لذلك وهذا لنقص التكوين في المجال ؛ فمن غير المعقول أن يطبقو ما لم يدركو بعد ؛ وأن المحاسبين ملزومين بتطبيق القانون (فقد عبر بعضهم أنه بمثابة العبد المأمور للتعليمات) فضلا على أن أغلب الشركات الجزائرية تصنف ضمن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذه الشركات لا تحتاج لإظهار عناصر ميزانيتها بالقيمة العادلة فهي تلي فقط احتياجات مصلحة الضرائب ؛ وكذلك نقص تكوين المحاسبين في النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية فبهذه الكيفية يصعب عليهم ذلك ؛ زيادة على ذلك فالواقع الاقتصادي لا يفرضا ؛ في حين عبر مانسته 10 بالمئة أن هناك توجه من قبل المحاسبين نحو هذا الأسلوب من القياس ؛ وعبر مانسته 10 بالمئة أن هناك البعض منهم له هذا التوجه وذلك لمن له تكوينات حديثة مستمرة خصوصا في المعايير المحاسبية الدولية ؛ في حين بقي مانسته 5 بالمئة على الحياض في هذا السؤال .

4: وللوقوف على اتجاهات الباحثين حول مدى كفاية استخدام تطبيق التكلفة التاريخية لاتخاذ القرارات نقوم بتحليل الشكل رقم (4) حيث أظهرت المقابلات أن أغلبيةهم مايعادل 70 بالمئة أنهم يرون أنها في ظل الظروف الحالية أن المعلومة المعدة وفق التكلفة التاريخية تلي وبشكل عادي ؛ لأن المستخدم الوحيد الذي يطلع على القوائم المالية هو إدارة الضرائب والتي لاتتقنع إلا بتطبيق التكلفة التاريخية ؛ في حين 15 بالمئة من المستجوبين يرون أنها لا تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية بالنظر للقصور التي تعانيه ؛ فهي لاتساعد الإدارة على إتخاذ قرارات في إحلال أصولها المادية ؛ وبالتالي فهي لاتحافظ على رأس المال المادي (الطاقة الإنتاجية) ؛ كما لاتساعد الدائنين والمستثمرين في إتخاذ قرارات التمويل نظرا لعدم وضوح وضعية المؤسسة ؛ ويمكن في المجال الأكاديمي الاستدلال بموضوع التحليل المالي ؛ فمادمت معلومات التكلفة التاريخية مضللة ؛ فتحليل الوضعية المالية للمؤسسات يصبح قد حاد عن الدلالة المطلوبة أو المسطرة له (مشكلة تقنية) .

أما 15 بالمئة الباقية فيرون أنها تلي إلى حد كبير (بشكل نسبي معتبر) لأنها تتماشى مع خاصية الوثوقية ؛ وتبقى أحيانا غير ملائمة بالنسبة لبعض القرارات خاصة التسييرية منها .

5: وللتعرف على اتجاهات الباحثين حول علاقة تبني النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة يعتبر مهاد لتطبيقها على أرض الواقع نقوم بتحليل الشكل رقم (5) ؛ فقد ذهب مانسته 60 بالمئة أن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر كخطوة أودفعة أولية من أجل تطبيق القيمة العادلة ؛ فمن خلال تبنيه للقيمة العادلة قد فتح النقاش بين المختصين في المجال ؛ ويكفي scf أنه أصبح يناقش الميزانية على أساس أنها اقتصادية مالية ؛ ولاكن لايد من اجراء بعض التعديلات في القانون التجاري وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتشريعات الجبائية في حين يرى مانسته 40 بالمئة أن تبنيه للقيمة العادلة لايسهل من تطبيقها ؛ وهذا راجع لكون التبنين كان نظريا ولاكن في الواقع يحتاج إلى إمكانيات أخرى فالتبنين هذا ماهو إلا تشريع بدون إلزام ؛بالإضافة إلى ذلك جهود scf رغم التحسينات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص معايير القيمة العادلة (IAS32 . IAS39 . IFARS7) فلا يمكن إعتباره مسهل لتطبيق القيمة العادلة بدون عوامل وشروط وأسس أخرى لذلك .

من النتائج المتوصل إليها في الدراسة الميدانية نجد أن:تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بعيد كل البعد ؛ ويرجع هذا إلى غياب الركيزة الأساسية التي يقوم عليها ألا وهو السوق المالي الذي يجب أن يكون نشط وفعال ؛ بالإضافة إلى غياب مستخدمين للمعلومة الذين يتماشون مع خاصية الملائمة ؛ لذلك لا نجد توجه من المحاسبين لهذا التطبيق ؛ فضلا عن عدم حاجتهم لها (مؤسسات صغيرة ومتوسطة لها مستخدم واحد ووحيد وهو إدارة الضرائب) ؛ بالإضافة إلى الغموض الذي يعترها ونقص التكوين بخصوصها فتطبيقها ليس سهل في مثل هكذا وضع ؛ وزيادة على هذا أن البيئة غير محفزة لذلك في ظل التشريعات الجبائية الغير معدلة بخصوص تطبيق القيمة العادلة زيادة للإحتكار على المؤسسات الكبيرة ؛ فمن كل هذا نستطيع القول أن البيئة المحاسبية الجزائرية لم تصل بعد إلى النضج الذي يؤهلها للتشماسي وتطبيق هذا المفهوم رغم تبني SCF للقيمة العادلة ؛ إلا أنه يبقى نظري فقط ؛ فالواقع يحتاج لإمكانات أخرى ؛ ونجد من أفراد العينة من اعتبر تبني النظام المحاسبي للقيمة العادلة خطوة أو دفعة أولية لتطبيقها لاكن للجيل الذي واكب هذا النظام في التكوين الأكاديمي ؛ لأنه وفي كل هذه الظروف نجد بعض المحاسبين الذين بإمكانهم تطبيق القيمة العادلة لاكن تبقى نسبتهم قليلة جدا (القصد من إمكانية التطبيق هنا القدرة العلمية من فهم ومتطلبات التطبيق)

نتائج إختيار الفرضيات:

عند تحليل إجابات أفراد العينة على عبارات المحور نقوم باختبار صحة الفرضيات

الفرضية رقم 01: : لاتتوفر البيئة المحاسبية الجزائرية على متطلبات تطبيق القيمة العادلة

فمن خلال تحليل النتائج نستنتج أن أفراد العينة يؤكدون على عدم وجود إمكانية لهذا النوع من القياس المحاسبي رغم تبني SCF للمفهوم وتحديد مجموعة من الأصناف التي أعطى الجواز بتطبيق القيمة العادلة فيها متى سمحت الظروف ؛ إلا أنه غير كافٍ في ظل غياب الحرك الأساسي لها .

الفرضية رقم 02 : يعتبر تبني القيمة العادلة ضمن مستحدثات النظام المحاسبي المالي مسهلا لتطبيقها مع وجود بعض التحديات مؤسسية فمن خلال تحليل نتائج الدراسة نرى ان أفراد العينة يقرون بأهمية إدراج القيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي فيعتبر دفعة أولية لتطبيقها إلا أن غياب الركائز الأساسية التي يعتمد عليها جعلت التبني عديم الفائدة

IV- الخلاصة :

تتبع أهمية هذه الدراسة في الرغبة في معرفة ما آلى إليه الجدل في البيئة المحاسبية الدولية بخصوص القيمة العادلة بعد الإلتزامات التي طالتها عقب أزمة الرهن العقاري ثم مدى أهمية تبني SCF لتطبيق هذا المبدأ الجديد والوقوف على مدى قدرة المؤسسات الجزائرية وممارسي مهنة المحاسبة التعامل معه ؛ وبعد دراسة الجانبين النظري والميداني يتضح أن مبدأ القيمة العادلة نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى أفق جديدة وأحدث تغييرا شاملا لبنية البيانات المالية ومداولتها إلى أجل طويل .

ومن وجهة نظري الشخصية فيما يخص البيئة المحاسبية الجزائرية : أرى أن توجه البحوث التي تدرس موضوع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية الى الفائدة التي يمكن أن تتأتى على البيئة الجزائرية جراء هذا التطبيق ويمكن دراسة هذه الفائدة في أربعة محاور 1 على السوق المالي 2 على المؤسسة 3 على حوكمة الشركات 4 على الإقتصاد الوطني ؛ لأننا عندما نتحدث عن التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة إنما نتحدث عن المحتوى الإعلامي للمعلومة المحاسبية المالية المقدمة بعد تطبيق إحدى الطريقتين ؛ فيما أنه لا يوجد مستخدم يبحث عن الخصائص النوعية للمعلومة التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة ولا توجد إمكانية لتطبيقها وعينة الدراسة من المهنيين نجدهم بعيدين جدا عن فهم القيمة العادلة ؛ فكل البحوث التي ذهبت لدراسة اشكالية التطبيق وعواقبه أراها قد حادت عن الصواب ؛ لأن الناظر يتمعن يرى أن البيئة أقل بكثير من الناحية الإقتصادية والقانونية وحتى الثقافية للتعامل مع هذا المبدأ؛ فلا يعقل أن غياب المختصين في البيئة الجزائرية في وضع النظام وتحديد الأولوية والحاجة منه يكرر في غياب الباحثين في العنصر المهم وهو في تقييم القدرة على تطبيق حيثياته ومستجداته ؛ فلا يمكن أن يدرس موضوع القيمة العادلة بنفس الأطر والطروحات التي عليها الشأن في البيئات الأكثر تقدما فليس بالضرورة أن يكون الموضوع له صدى في بيئات أخرى يكون له نفس الوزن والأهمية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

- ملاحق :

الجدول رقم 1 : أداء بورصة الجزائر خلال سنتي 2018 و 2019 :

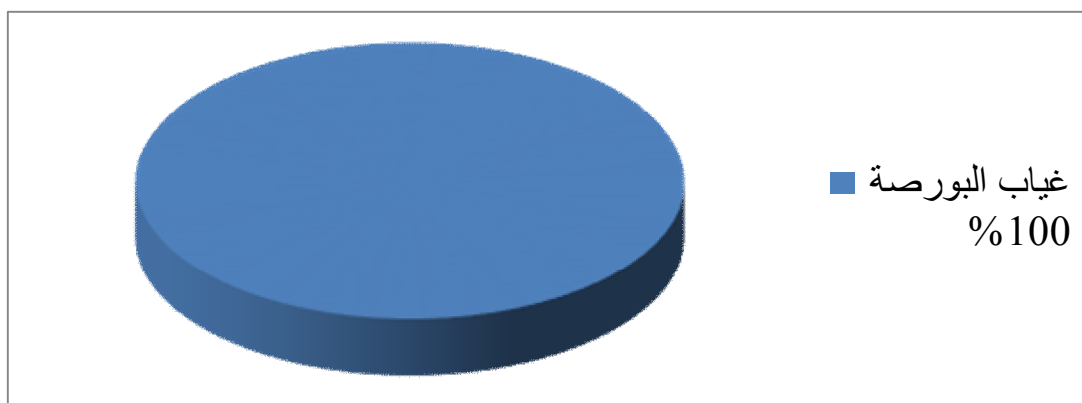
البيانات	الربع الأول 2018	الربع الثاني 2018	الربع الثالث 2018	الربع الرابع 2018	الربع الأول 2019	الربع الثاني 2019	الربع الثالث 2019	الربع الرابع 2019
عدالشركات المدرجة	5	5	5	5	5	5	5	5
القيمة السوقية (مليون دج)	40090	42275	44789	43935	4368547648	47648	44681	44777
أحجام التداول (ألف دينار)	36832	42089	83107	44052	48099	622100	107550	42773
عددا لأسهم المتداولة (ألف)	50,04	48,9	81,20	22,80	0,55	718	1002,20	50,70

38	37	38	38	33	24	24	24	عدد أيام التداول
9,46	24,43	135,68	0,11	11,22	29,26	14,93	13,47	متوسط التداول اليومي (ألف)
0,10	0,24	1,82	1,12	0,10	0,19	0,1	0,09	معدل دوران السهم (%)
1545,70	1540,70	1397,40	1391,20	1431,45	1445,70	1236,37	1201,71	مؤشر بورصة الجزائر
0,30	10,25	0,45	-2,8	-0,98	16,93	2,88	0,6	نسبة التغير في المؤشر (%)

المراجع (مروة ، 2019، صفحة 111)

الشكل رقم (1)

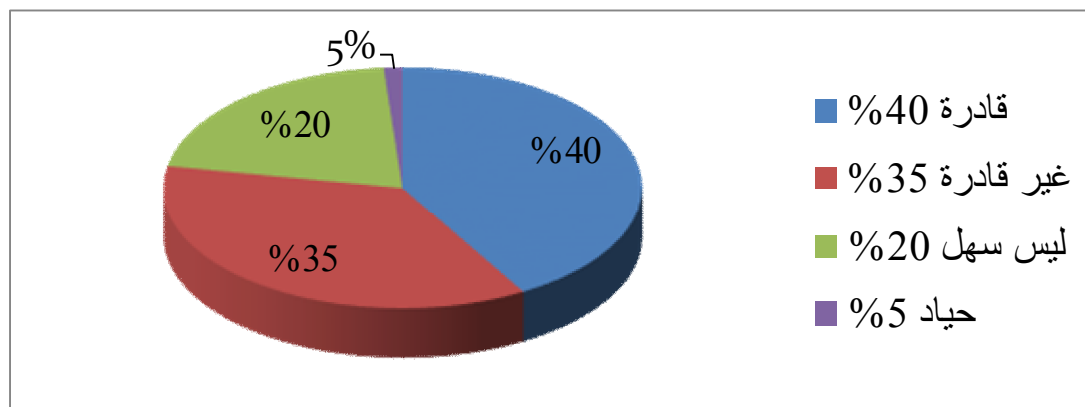
ماهي المعوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة ؟



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج Excel

الشكل رقم (2)

هل يمكن للمؤسسات تطبيق القيمة العادلة؟ كيف يمكن ذلك ؟



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج Excel

الشكل رقم (3)

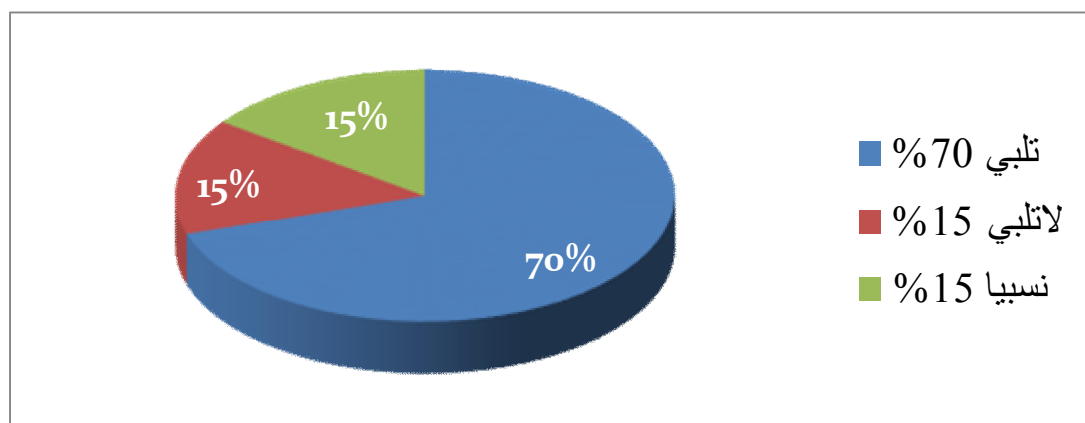
هل ترى بأنه يوجد توجه لدى المحاسبين من أجل تطبيق القيمة العادلة في الجزائر ؟

Erreur ! Des objets ne peuvent pas être créés à partir des codes de champs de mise en forme.

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج Excel.

الشكل رقم (4)

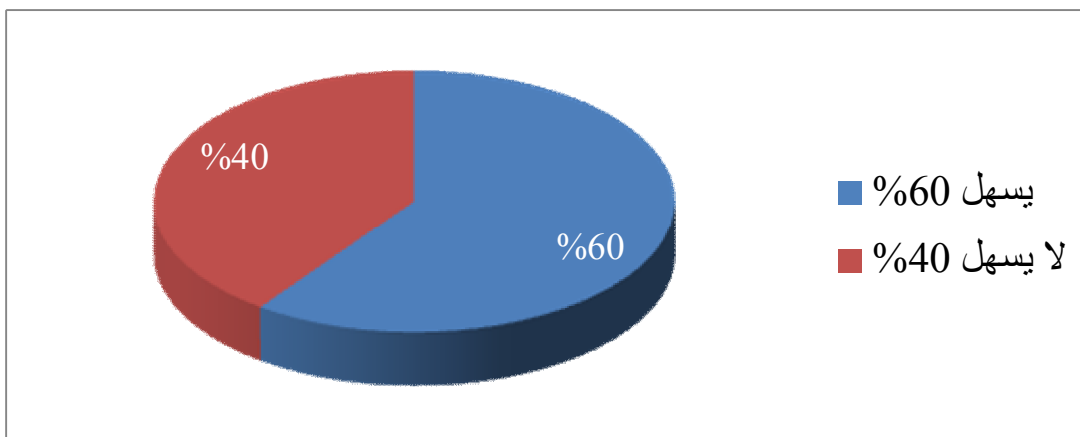
هل ترى أن المعلومة المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج Excel .

الشكل رقم (5)

تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يسهل من تطبيق القيمة العادلة في بيئتها المحاسبية ؟



المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج Excel.



استمارة المقابلة



جامعة قاصدي مرباح ورقـلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

استمارة مقابلة

حول موضوع : واقع ومعوقات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الإنفتاح نحو تطبيق معايير المحاسبية الدولية

دراسة استطلاعية لأراء عينة من مهني وأكاديمي المحاسبة بولاية ورقـلة-

الهاتف: (0664956954)

البريد الالكتروني: limamlimam470@gmail.com

تحية طيبة وبعد،،،

المعلومات الشخصية

الاسم (اختياري):

الجنس

3. العمر:

4. الشهادة العلمية:

5. الشهادة مهنية:

6. الوظيفة أو المهنة:

7. الخبرة:

8. الهيئة أو الشركة المستخدمة:

9. المكان أو الموقع:

10. عنوان البريد الإلكتروني إن وجد.....

محور الدراسة : رأي المهتمين بالحاسبة حول تطبيق القيمة العادلة

1. ماهي المعوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة؟
2. هل يمكن للمؤسسات تطبيق القيمة العادلة؟ كيف يمكن ذلك؟
3. هل ترى بأنه يوجد توجه لدى المحاسبين من أجل تطبيق القيمة العادلة في الجزائر؟
4. هل ترى أن المعلومة المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية تلي احتياجات مستخدمي القوائم المالية ؟
5. تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يسهل من تطبيق القيمة العادلة في بيئتها المحاسبية ؟

- الإحالات والمراجع :

- 1:Barth. (1994). Fair value accounting . Evadence from investment securities and the market valuation of banks the Accounting Rvwiew, 60/75.
- 2: Ben hmauda. (2007). ninvestigation of capital market reactions of quoted French banks to pronouncements on IAS39. Accounting Association Amual conference London UK, 47/60.
- 3: collaogarnelqinew. (2007). Adoption of IFRS in spain. Intr nationalAccountine quditing and taxation, 50/61.
- 4:Hans. (2013). B chistensen and valerivnikolaev does fair value accounting for non financial Assets pass lhe market. Jest theuniversity of chicago Boolh school of Business, 117/1130.
- 5: Larson. (2004). progress and obstacles identifi by large accounting fair survey. Interational Accounting and taxation, 50/63.
- 6: Lauxleuwth. (2009). crisis of fair value accounting . Marking sense of the recent debate Accounting organizations and society, 25/39.
- 7: Nelson. (1996). Fair value accounting for commercial banks . An empirical analysis of SFASN the Accounting Rivew, 50/60.
- 8:Ronen. (2008). To fair value or not to fair value . Abroader perspective Abacus, 36/49.
- 9: street. (2013). can tanselaricleentitledfair value versushistorical cost which is actually more Fair . Accounting and Finance Jel classification, 79/90.
- 10: أحمد زغدار ، و نعيمة مخلوفي . (2014). أثر تكييف النظام المحاسبي المالي مع متطلبات الإفصاح الدولي وتبني مبدأ القيمة العادلة على جودة المعلومة المؤسسة ، 123/107.
- 11: الشاطبي سويت . (2019). اقتصاديات الأسواق المالية . مصر : جامعة الإسكندرية .
- 12: أمال مهاوة . (2011). كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، ورقلة: جامعة قاصدي مرباح .
- 13: أمال مهاوة . (2016). محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية حالة الجزائر) أطروحة دكتوراة) . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية ، ورقلة : جامعة قاصدي مرباح .
- 14: بن بلغيث مداني ، و فريد عوينات . (2011). الإصلاح المحاسبي الجزائري دراسة تحليلية تقييمية .
- 15: بن حركو غنية . (2015). التنظيم المحاسبي في الجزائر وتحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي . العلوم الإنسانية والإجتماعية .
- 16: بن رحمون سليم . (2013). تكييف القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفق النظام المحاسبي المالي الجديد (مذكرة ماجستير) . كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، بسكرة : جامعة محمد خيضر .
- 17: بوحفص بن أودينة . (2020). مدى جاهزية بيئة الأعمال في الجزائر لحاسبة القيمة العادلة. الجزائر.
- 18: بوعلام صالح . (2010). أعمال الإصلاح المحاسبي في الجزائر وآفاق تبني النظام المحاسبي المالي (مذكرة ماجستير) . كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر 3.
- 19: بوقفة علاء . (2012). الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأثره في تفعيل الممارسة المحاسبية . كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، ورقلة : جامعة قاصدي مرباح .

- 20: حمود الساعدي حكيم . (2015). الإحتيال في ظل القيمة العادلة . العلوم الاقتصادية والإدارية ، 740./725
- 21: حميد فاطمة . (2017). أثر ثقافة الفاعليين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر (أطروحة دكتوراة) . كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير ، الجزائر : جامعة الجزائر . 3
- 22: خضير رجاء (2016). القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة . دراسات محاسبية ومالية . 155/170 ,
- 23: دحو عبد الغني بوزيدي . (2009). واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية . كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التجارية وعلوم التسيير ، مستغانم : جامعة عبد الحميد بن باديس .
- 24: سفير محمد ، و مدات جمال . (2012). القيمة العادلة بين حتمية التطبيق وإشكالية التحديد . المعارف .
- 25: شتوف شعيب . (2010). الأزمة المالية العالمية من منظور محاسبي . أبحاث إقتصادية وإدارية ، 140./125
- 26: صغراوي رفيقة . (2018). إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي . الإمتياز لبحوث الإقتصاد والإدارة ، 103./80
- 27: طرطار أحمد ، و عبد العالي منصر . (2016). مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة في ظل بيئة الأعمال المتأثرة بالأزمات المالية . البحوث في العلوم المالية والمحاسبية ، 117./100
- 28: عبد الرحيم مروة . (2019). واقع الإفصاح المحاسبي في بورصة الجزائر . المدير ، 117./100
- 29: عبد الفتاح عواد روجي . (2010). محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الأزمة المالية العالمية . كلية الإقتصاد ، جامعة الشرق الأوسط : جامعة الشرق الأوسط .
- 30: محمد غنيمي سامي . (2012). محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة . الدراسات والبحوث التجارية .
- 31: مسامح مختار . (2010). النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في إقتصاد غير مؤهل . جامعة الوادي الجزائر .

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

الإمام إبراهيم (2022)، واقع ومعوقات القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء الإنفتاح نحو تطبيق معايير المحاسبة الدولية ، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، المجلد 08 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 217-232.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية

JQES®



يتم الاحتفاظ بحقوق التأليف والنشر لجميع الأوراق المنشورة في هذه المجلة من قبل المؤلفين المعنيين وفقا لـ **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.

مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.

Journal Of Quantitative Economics Studies is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.