

جامعة قاصدي مباح ، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني  
في ميدان : علوم الإقتصادية والتسيير وعلوم تجارية  
الشعبة : علوم مالية ومحاسبية - تخصص محاسبة و تدقيق

بعنوان :

# إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

(دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية ورقلة لسنة 2018)

من إعداد الطالب : ليمام إبراهيم

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2018/05/29

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ - جامعة قاصدي مباح ورقلة)رئساً

الأستاذ / دشاش عبدالقادر

(أستاذة - جامعة قاصدي مباح ورقلة) مشرفا ومقرراً

الدكتورة / مهاوة آمال

أستاذ - جامعة قاصدي مباح ورقلة) مناقشا

الدكتور / خمقاني بدر الزمان

السنة الجامعية 2018/2017

# الإهداء

إلى من امتزجت محبتهما شغاف القلب

إلى من هم أولى الناس بحسن صحبتي إلى " أمي " و " أبي "

الكريمين ؛ أسأل الله أن يمد في عمريهما ويرزقهما الصحة والعافية

ويكرمهما بالنعم الكثيرة والعطايا الجزيلة في الدين والدنيا والآخرة

وإلى كل إخوتي سندي وعزوتي ومن شد الله بهم أزري

وإلى كل عائلة الإمام صغارا وكبارا أحياء وميتين

إلى كل الأساتذة والزملاء الذين قاسموني مقاعد الدراسة " وأخص منهم زملاء المرحلة الابتدائية (وبالأخص

من انتقلوا إلى الرفيق الأعلى في تلك الفترة , فأسأل الله أن يجعلهم طيوراً في جناته )

إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني إلى من أتمنى صورهم في عيوني

إلى من قدر لي أن يكونوا إخوتي في الله وأحبتهم فيه

" أصدقائي وزملائي "

وإلى جميع أهل العلم من المخلصين ومن اصطفاهم الله لولايته وإلى الأمة الإسلامية جمعاء

أهدي هذا العمل

إبراهيم ليمام

# الشكر والتقدير

دائماً وأبداً الحمد والشكر للمولى عز وجل على نعمه الظاهرة والباطنة

عدد الأحجار والأشجار وملائكة البحار

فله الحمد الذي وفقني لإنجاز هذا العمل

كما أتقدم بالشكر والعرفان للأستاذة المشرفة الدكتورة مهاوة أمال

على كل ما قدمته لي من إرشادات وتوجيهات لإتمام هذا العمل

كما لا يفوتني أن أتوجه بخالص الشكر والإمتنان لكل

من مد لي يد العون من أساتذة وزملاء ومهنيين

لإخراج العمل في شكله النهائي

إبراهيم ليمام

# الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى طرح إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ؛ وذلك من خلال التعرض للإطار النظري للقيمة العادلة وبعض الدراسات التي تناولت الموضوع ؛ بالإضافة إلى معرفة أهم ماتتوفر عليه البيئة الجزائرية من مقومات ومعوقات تحول دون تطبيق أساس القيمة العادلة ؛ وما يواجهه المهنيين من صعوبات وإشكالات بخصوص هذا النوع من الممارسة الميدانية ؛ حيث اعتمد البحث على المنهج الوصفي في شقه النظري ؛ وعلى المنهج الإستقرائي في تحليل المحتوى للمقابلات التي تم إجرائها مع عينة من المهنيين والأكاديميين في ولاية ورقرة والتي بلغ عددها 20 مقابلة ؛ وتوصلت الدراسة إلى أن البيئة الجزائرية في الوقت الراهن لا تتلائم مع تطبيق أساس القيمة العادلة ؛ كما أوصت بضرورة تكيف القانون الضريبي مع النظام المحاسبي المالي.

الكلمات المفتاحية : قيمة عادلة , قياس محاسبي , نظام محاسبي مالي , بيئة محاسبية جزائرية

## Abstract :

The objective of this study is to raise the problem of accounting measurement at fair value in the Algerian accounting environment from the point of view of professionals and academicians, through exposure to the theoretical framework of fair value and some studies that dealt with the subject. In addition to knowing the most important features of the Algerian environment, Fair value; and the difficulties faced by professionals in this type of field practice. The research was based on the analytical descriptive approach in the theoretical framework; on the deductive approach in analyzing the content of the interviews conducted with a sample of Yin and academics in the state paper, which numbered 20 interview; The study found that the Algerian environment currently does not fit with the application of fair value; also recommended the need to adapt the tax law with the financial accounting system.

Keywords: fair value, accounting measure, financial accounting system, Algerian accounting environment

## قائمة المحتويات

II	الإهداء
III	الشكر
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
2	الفصل الأول: الدراسة النظرية والتطبيقية للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة
23	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
36	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لإشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة
36	المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة
39	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
66	الخاتمة
70	المراجع
73	الملاحق
81	الفهرس

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
40	توزيع عينة الدراسة حسب المستوى التعليمي	<b>1-1</b>
41	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة	<b>2-1</b>
42	توزيع عينة الدراسة حسب الأقدمية	<b>3-1</b>

## قائمة الأشكال البيانية

رقم الصفحة	عنوان الأشكال البيانية	رقم الشكل
43	توزيع عينة الدراسة حول تلبية التكلفة التاريخية لاحتياجات المستخدمين	1-2
44	توزيع عينة الدراسة حول إمكانية التخلي عن التكلفة التاريخية	2-2
45	توزيع عينة الدراسة حول مقدار الاعتماد عن التكلفة التاريخية في التنبؤ	3-2
46	توزيع عينة الدراسة حول الإقتناع بتطبيق التكلفة التاريخية	4-2
47	توزيع عينة الدراسة حول ما يصادف مشاكل تطبيق التكلفة التاريخية	5-2
48	توزيع عينة الدراسة حول كفاية التكلفة التاريخية لاتخاذ القرار	6-2
49	توزيع عينة الدراسة شروط تطبيق القيمة العادلة في الواقع المحاسبي الجزائري	7-2
50	توزيع عينة الدراسة حول توجه المحاسبين لتطبيق القيمة العادلة	8-2
51	توزيع عينة الدراسة حول إمكانية المؤسسات الجزائرية تطبيق القيمة العادلة	9-2
52	توزيع عينة الدراسة حول المعوقات التي تؤثر على استخدام القيمة العادلة	10-2
53	توزيع عينة الدراسة حول توفر المقومات الثقافية في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة	11-2
54	توزيع عينة الدراسة حول تسهيل تطبيق القيمة العادلة بتبني الجزائر SCF	12-2

## قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
74	استمارة المقابلة	الملحق 1





---

# المقدمة

## توطئة

من المعلوم أن القياس المحاسبي يعتبر من المشاكل المحاسبية القديمة المتجددة ؛ فهو يحظى باهتمام المهنيين والأكاديميين على حد سواء ؛ ومع التطور الهائل الذي شهدته العقود الأخيرة الماضية الذي أدى إلى انتشار الشركات المتعددة الجنسيات وتوسع نشاطها ليعطي الدول النامية ؛ والتي تهدف لتقليص الإختلافات المحاسبية والوصول للتوافق المحاسبي دولي من خلال بناء نموذج محاسبي دولي يمكن إقراره في جميع الدول ؛ وازدادت حدة المنافسة بين الدول لجلب الإستثمار الأجنبي ؛ مما أدى لظهور بعض المشاكل المحاسبية الجديدة كانعكاس للتطور الإقتصادي ؛ ولقد تركزت جهود المنظرين في المحاسبة وواضعي المعايير الدولية لحل مشكلة القياس عن طريق مفهوم القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية الذي يمكن أن يرقى للقبول العام.

استخدام التكلفة التاريخية كمبدأ في المحاسبة ساد لمدة قرون ؛ ثم ظهر من ينادي باستخدام القيمة العادلة ( مجلس المعايير المحاسبية الدولية ؛ مجلس المعايير المحاسبية المالية ) وذلك من خلال إصدار وتعديل العديد من المعايير المحاسبية التي تركز في مضمونها على القيمة العادلة .

تبنّت الجزائر النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ؛ وهذا للوصول إلى الإقتصاد التنافسي وتطوير بيئتها الإقتصادية لتكون ملائمة وأكثر جذبا للإستثمار على المستوى المحلي والدولي ؛ وتم تبني القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق فتعتبر أبرز ماجاء به النظام ؛ حيث أعطى الجواز لتطبيقها متى توفرت شروط وإمكانية ذلك ؛ بعد أن كان الإعتماد على التكلفة التاريخية لوحدها في النظام القديم الذي اعتاد عليه المحاسبون ؛ فيعتبر بمثابة تحدي حقيقي لهم ؛ إلا أنه ولحد الساعة

( 8 سنوات من تطبيق SCF ) لا توجد قوائم مالية معدة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية إلا بشكل محتشم أو لبعض عناصر الذمة المالية رغم إقرار المشرع لها ؛ فمن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية :

## طرح الإشكالية :

إلى أي مدى يتم تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

ويتفرع من هذه الإشكالية سؤالين فرعيين وهما كالتالي:

1. هل يرغب المهتمون بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ؟
2. هل توجد هناك إمكانية للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

## الفرضيات :

والمحاولة الإجابة الأولية عن الأسئلة الفرعية قمنا ببناء الفرضيات التالية :

- 1- لا يرغب المهتمون بالحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ؛
- 2- عدم وجود إمكانية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

## مبررات إختيار الموضوع :

- 1- تخصص الباحث في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار الموضوع
- 2- الأهمية الكبيرة التي يكتسبها القياس المحاسبي لعرض القوائم المالية بصورة صادقة وتعكس الواقع فعلا
- 3- التحولات التي شهدتها المعايير الدولية واهتمامها بمدخل القيمة العادلة في القياس المحاسبي
- 4- معرفة مكانة ومفهوم القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

## أهداف الدراسة :

يتمثل هدف الدراسة في الإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة من خلال الإجابة على الفرضيات بالإضافة إلى :

- 1- التعرف على مفهوم القيمة العادلة وآليات تطبيقها وأهم مايعيقها من مشاكل مختلفة
- 2- التعرف على مبررات التحول من مبدأ التكلفة التاريخية للقيمة العادلة
- 3- استعراض أهم التحديات التي تعيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

## أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة في أن عملية القياس المحاسبي تعتبر الخطوة الأساسية لإعداد القوائم المالية ؛ فأسلوب القياس ( القيمة العادلة - التكلفة التاريخية ) المتبع له تأثير كبير على ذلك ؛ ويعتبر مفهوم القيمة العادلة من المواضيع الحديثة في البيئة المحاسبية الجزائرية فبالإضافة إلى توضيحات خاصة عند تطبيقه؛ كذلك تنبع أهمية الدراسة في التعرف على مايعيق ويواجه تطبيق القيمة العادلة من تحديات في البيئة الجزائرية ومدى قدرة البيئة والمؤسسات الجزائرية على استيعاب هذا المفهوم والتعامل معه .

## حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

### - الحدود المكانية :

تتمثل حدود المكانية للدراسة في مكان القيام بالجانب التطبيقي والميداني ؛ حيث اقتضرت الرقعة الجغرافية التي احتوت عينة الدراسة المدروسة ؛ وفي هذا المجال نشير ان المقابلات الشخصية تمت مع المهنيين ( خبير محاسبي , خبير جبائي , خبير قضائي , محافظ حسابات , محاسب معتمد , محاسب موظف , مدراء مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسات الوطنية والأجنبية في ولاية ورقلة ) والأكاديميين وهم الأساتذة الجامعيين في جامعة قاصدي مرباح ورقلة

### - الحدود الزمانية :

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة الميدانية من إعداد وتحضير استمارة المقابلة والقيام بها مع عينة الدراسة ومعالجة البيانات خلال الفترة الواقعة بين شهري مارس وأفريل لسنة 2018 .

## منهج البحث والأدوات المستخدمة

يهدف معالجة موضوع الدراسة ؛ استخدمنا المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال ما استخلصناه من أهم الكتب والدراسات والمقالات والمدخلات التي طرحت في الملتقيات العلمية أما بخصوص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج الإستقرائي من خلال العينة القصدية ؛ فتم اتخاذ المقابلة كأداة أساسية للوقوف على آراء عينة من المختصين بالموضوع ؛ ومن ثم القيام بالتحليل ( تحليل المحتوى ) والوصول إلى مجموعة من النتائج التي من خلالها نقدم مجموعة من التوصيات والاقتراحات .

## مرجعية الدراسة

أما عن أدوات البحث ومصادر المعلومات فقد تم الإعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول مراجع باللغة العربية ( كتب , أطروحات دكتوراة , رسائل ماجستير , مذكرات ماستر , مقالات ) أما في الجانب الميداني فقد تم الإعتماد على المقابلة ومعالجتها وتحليلها .

## صعوبات البحث

- 1- كون الدراسة تناولت موضوع نظري ماجعل جل المهنيين ( الذين لايملكون مستوى جامعي أوالذين لهم تكوين بالنظام القديم ) يواجهون صعوبة في فهم المصطلحات
- 2- تزامن وقت المقابلات مع فترة إعداد الفواتير مما جعل بعض اللقاءات تؤجل ومنها ما ألغي
- 3- التأخير أوالتأجيل في مواعيد المقابلات مع عينة الأكاديميين
- 4- صعوبة البحث في البيئة الإقتصادية الجزائرية

## هيكل البحث

بغرض الإلمام بجوانب الموضوع ارتأينا لتحليل الإشكالية المطروحة والإجابة عنها أن نقسم العمل إلى فصلين ؛ بدأ بالمقدمة تناول الفصل الأول الجانب النظري للدراسة والفصل الثاني تناولنا فيه الشق الميداني وختم بخاتمة تناولت نتائج الدراسة وتوصيات مختلفة .

- **الفصل الأول :** تناول هذا الفصل مراجعة الأدبيات ؛ فقسم إلى مبحثين فالأول خاص بالدراسة النظرية الذي سردت من خلاله المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة وإشكالية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية أما المبحث الثاني فقد خصص للدراسات السابقة من خلال عرض بعض الدراسات التي تناولت الموضوع لتحليلها ومقارنتها بالدراسة الحالية .
- **الفصل الثاني :** وخصص للدراسة الميدانية ؛ وينقسم إلى مبحثين فالأول تناول الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية ؛ أما المبحث الثاني فتناول نتائج الدراسة وتحليلها ومناقشتها وختم البحث بخاتمة توصلنا فيها إلى مجموعة من النتائج واقترح بعض التوصيات .



---

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي

للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة

العادلة

## تمهيد:

إن انفتاح الإقتصاد الجزائري على العولمة حتم عليه تبني النظام المحاسبي المالي بدلا من المخطط المحاسبي الوطني ؛ مواكبة للمعايير المحاسبية الدولية وهذا لتقليص الإختلافات المحاسبية خاصة القياس المحاسبي الذي جاء لتحديد قيم الأحداث الإقتصادية التي تدرسها المحاسبة ؛ إن الجدل القائم فيما يتعلق بالقياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل ؛ وتوجهت معظم الهيئات الدولية ومنها مجلس المعايير المحاسبية الدولية نحو القياس وفق القيمة العادلة ؛ وأصبح أساس هاما للقياس والإفصاح للأدوات المالية .

من خلال ماسبق سنتناول هذا الفصل من خلال مبحثين

## المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة

والذي ينقسم إلى ثلاث مطالب

## 1 القياس المحاسبي

## 2 الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة

## 3 القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

## المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة

## 1 الدراسات باللغة العربية

## 2 الدراسات باللغة الأجنبية

## 3 موقع الدراسة من الدراسات السابقة

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة:

وقسم لثلاث مطالب :

المطلب الأول: القياس المحاسبي:

وقسم إلى فروع

الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي وأركانه

أولاً: تعريف القياس : قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة؛تعريفات لعملية القياس هي وإن اختلفت إلى حد ما في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وهي تعبر عن مدى تطور عملية القياس من الناحية العملية وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام الى campell الذي عرفها بالتالي: يتمثل القياس بشكل عام بقرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن حواصلها وذلك بناء لقواعد طبيعية يتم اكتشافها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة<sup>1</sup>

لكن steven أضاف بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس حيث عرفها بمايلي: يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي .

اما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ذلك الصادر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية [A.A.A]؛ وورد فيه مانصه:

يتمثل القياس المحاسبي بقرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء لملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة.

بتحليل التعريفات الثلاثة السابقة لعملية القياس؛ يمكن الخروج بمفهوم مبسط لعملة القياس المحاسبية يمكن بموجبه تعريفها على النحو التالي:

عملية القياس المحاسبية بالمفهوم العلمي؛ هي عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي؛ لشيء معين هو الحدث اقتصادي يتمثل فيها العنصر معين في مجال معين هو المشروع الإقتصادي؛ بعنصر اخر محدد هو عدد حقيقي؛ في مجال آخر هو نظام الأعداد الحقيقية؛ وذلك باستخدام مقياس معين هو وحدة النقد؛ وبموجب قواعد اقتران معينة هي قواعد الإحتساب.

يعتبر القياس بموجب المعايير المحاسبة الدولية أنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيعترف بها في البيانات المالية؛ والتي ستظهر بها في الميزانية وقائمة الدخل

<sup>1</sup> بسمة سويد؛ دراسة مقارنة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية / القيمة العادلة) ؛ مذكرة Master منشورة؛ جامعة قاصدي مرياح ورقلة الجزائر ؛ 2012 ص3



ثانيا: أركان القياس المحاسبي:

بوجه عام يقوم على أربع أركان رئيسية وهي :

1: الخاصية محل القياس: تنصب عملية القياس بشكل عام وأيا كان مجالها على خاصية معينة لشيء معين؛ في مجالات القياس المحاسبي إذا اعتبرنا أن المشروع الإقتصادي هو مجال القياس؛ فإن الخاصية تنصب على عملية القياس قد تكون التعدد النقدي لشيء معين هو حدث من الأحداث الإقتصادية للمشروع كبيعاته أو ربحه مثلا؛ كما قد تنصب على خاصية أخرى هي خاصية التعدد النقدي؛ كما يكون محل القياس؛ الطاقة الإنتاجية للمشروع مثلا؛ أو معدل دوران المخزون السلعي مثلا.

2: المقياس المناسب للخاصية محل القياس: يتوقف نوع المقياس المستخدم في عملية القياس؛ على الخاصية محل القياس بالنسبة للمشروع الإقتصادي إذا كانت خاصية التعدد النقدي بالنسبة للربح مثلا هي الخاصية محل القياس؛ فالمقياس المستخدم حينئذ هو مقياس القيمة؛ أما إذا كانت الطاقة الإنتاجية هي الخاصية محل القياس؛ فالمقياس المستخدم في هذه الحالة هو مقياس الطاقة كعدد وحدات المنتجة في الساعة الواحدة مثلا .

3: وحدة القياس المميزة للخاصية محل القياس: عندما يكون الهدف من عملية القياس هو قياس المحتوى الكمي لخاصية معينة لشيء معين؛ حينئذ لا يكفي تحديد نوع المقياس المناسب لعملية القياس؛ بل لابد أيضا من تحديد نوع وحدة القياس؛ فمثلا لو كانت قيمة ربح المشروع هي الخاصية محل القياس في هذه الحالة فبالإضافة إلى ضرورة تحديد نوع المقياس المستخدم وهو المقياس المالي؛ لابد أيضا من تحديد نوع وحدة النقد المميزة لهذه القيمة؛ مثل الدينار، الدولار، الأورو.....

4: الشخص القائم بعملية القياس: يعتبر الشخص القائم بعملية القياس عنصرا هاما في عملية القياس؛ لأن نتائج عملية القياس تختلف باختلاف القائمين بها خصوصا في حالة عدم توفر الشروط الموضوعية والشخص القائم بعملية القياس المحاسبية هو المحاسب يلعب دورا أساسيا ليس في تحديد مسار وأساليب عملية القياس المحاسبية فقط بل في تحديد نتائجها أيضا.<sup>2</sup>

الفرع الثاني : خطوات القياس المحاسبي وأساليبهأولا : خطوات القياس المحاسبي :

تمثل خطوات القياس المحاسبي في أربعة خطوات هي<sup>3</sup> :

<sup>2</sup> طواهر صلاح الدين؛ القياس المحاسبي بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية؛ مذكرة ماستر منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر؛

2017؛ ص4

<sup>3</sup> المرجع السابق؛ ص 8

1: تجميع البيانات التي تصور الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع وتعبر هذه المعلومات عن أشياء مختلفة؛ مثل : الإيرادات؛ النفقات؛ الأصول؛ الخصوم؛ وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات ؛ ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه .

2: تستجيب العمليات السابقة طبقا لنظام القيد المزدوج؛ بناء على دليل موضوعي قابل للتحقق

3: بمجرد تجميع وتسجيل الأحداث الاقتصادية كما وقعت؛ يكون من الضروري تبويب العمليات والأحداث المختلفة في مجموعات مترابطة كي يمكن الحصول على معلومات مفيدة

4: تلخيص العمليات حتى تحقق الفائدة المرجوة من تسجيل المعلومات المالية المتعلقة بالمؤسسة في مجموعات من الضروري تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة تقدم للأشخاص المعنيين بالمؤسسة أو المهتمين بأحوالها المالية وتهدف هذه الخطوة إلى إيضاح الأمور والأحداث المالية التي وقعت والتي أمكن تبويبها .

**ثانيا : أساليب القياس المحاسبي :** يمكن حصر أساليب القياس المتبعة في عملية القياس إلى ثلاث أنواع :

1: أساليب القياس الأساسية أو المباشرة : باستخدام هذا الأسلوب تحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس مباشرة وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بالإحتساب والمبنية أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس . ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء ؛ أما إذا تم تأمين أجزاء هذه الآلة كل على حدى تمهيدا لتحديد التكلفة الإجمالية لها ؛ فحينئذ تقاس تكلفة هذه الآلة ضمن ما يسمى بأسلوب القياس المشتق أو غير المباشر ؛ لأنه في الحالة الأخيرة لا بد من الوصول إلى تكلفة الآلة كوحدة من خلال عملية احتساب تضم فيها أثمان الأجزاء معا للوصول بعد ذلك إلى تكلفة الآلة كوحدة .

2: أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة : عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الإقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة ؛ حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة

وقد ازداد المحاسب الإعتماد على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية تشغيل البيانات المحاسبية لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها ؛ تعتمد الى حد كبير على عملية التحليل التي يمكن إنجازها بدون عملية الإحتساب والتي هي بمثابة الأساس التي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة .<sup>4</sup>

وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة ؛ تعتبر القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة . بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة ؛ مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين ؛ أو قياس النسبة بين قيمتها ؛ فحينئذ لا يمكن تحديد هذه القيمة الإجمالية أو تحديد

<sup>4</sup> وليد ناجي حيالي؛ النظرية المحاسبية ؛ الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ؛ 2007 ؛ ص 109

النسبة بين قيمتهما؛ إلا باتباع أسلوب القياس غير المباشر إذ بعد تحديد قيمة كل منهما على إنفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر؛  
تحدد بعد ذلك وبأسلوب غير مباشر قيمتهما الإجمالية أو النسبة بين قيمتهما.

3: أساليب القياس التحكيمية : تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة؛ ويطلق عليها البعض مصطلح قياسات مجازية . ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس الغير مباشرة؛ فإن أساليب القياس التحكيمية تفتقر الى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لآثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس . وفي مجال وصفه لهذا النوع من القياسات يقول [Ijiri]:

تكون أساليب القياس التحكيمية في الظروف التالية :

— إذا لم توجد قواعد منطقية تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس؛ وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي لا يمكن الإعتماد عليها في إثبات رقم حصيلة القياس؛ يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس .

— وترتبا على ماسبق تزداد فرص لإحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين لهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف .

وتندرج معظم أساليب القياس المحاسبية تحت هذا النوع من أساليب القياس فمثلا قيمة قياس أصل معين من أصول المشروع توجد أمام المحاسب بدائل مختلفة لقياس هذه القيمة يؤدي كل منها الى نتيجة تختلف على النتائج المحققة بالبدائل الأخرى .

وإختيار أي بديل منها يخضع في الغالب لاجتهادات شخصية أو تحكيمية من قبل المحاسب إذ أن محاسبا معيناً قد يختار تقييم هذا الأصل بناء لتكلفته التاريخية؛ بينما محاسب آخر يختار تقييم هذا الأصل بناء على تكلفته الإستبدالية؛ في حين يقيم محاسب ثالث نفس الأصل بناء لصافي القيمة الحالية . وتحت كل بديل من البدائل الثلاثة تختلف نتيجة القياس عنها تحت البدلين الآخرين .

### الفرع الثالث: تحيز القياس المحاسبي<sup>5</sup>

تعتبر ظاهرة تحيز القياس من الظواهر العامة المرافقة لأي عملية قياس وأيا كان مجالها في العلوم البحثية أم في العلوم الإجتماعية على حد سواء؛ لكن بينما يكون تحيز القياس ضئيلا وبالإمكان تحديده ويقدر كبير من الدقة في العلوم البحثية؛ فإن في العلوم الإجتماعية عامة وفي المحاسبة خاصة غالبا ما يكون كبير ومن الصعب قياسه؛ وهذا بالطبع مرتبط الى حد كبير بطبيعة المحاسبة نفسها من ناحية؛ ثم بطبيعة عملية القياس المحاسبية نفسها من ناحية أخرى .

فالخاصية محل القياس في المجالات المحاسبية وهي القيمة المالية للحدث الإقتصادي؛ ليس لها مفهوما محدد لدى المحاسبين مما يجعلهم مختلفين في قياسها؛ كما أن عملية القياس المحاسبية هي الأخرى محكومة بقواعد ومبادئ عامة ينقصها عناصر لتحديد ذلك

<sup>5</sup>بسملة سويد؛ مرجع سابق؛ ص 7

مما يجعلها عبر مراحل مختلفة عرضة للاجتهادات والتقديرية الشخصية للمحاسب؛ وبالإضافة إلى ذلك هناك عامل هام من عوامل تمييز القياس المحاسبي؛ وهو عدم ثبات قيمة وحدة القياس المحاسبية [وحدة النقد] لأن قيمة هذه الوحدة بخلاف وحدات القياس الأخرى تتسم بسمة التقلب وعدم الثبات مما يؤثر على مخرجات عملية القياس ليجعلها هي الأخرى عرضة لعدم الثبات والتقلب .

ونجد مصادر تمييز القياس المحاسبي تتمثل في :

**1: تمييز قواعد القياس المحاسبي:** وهي المرتبطة بأسبابه بوجه عام بمجموعة المفاهيم والمبادئ والفروض والأعراف التي تحكم عملية القياس المحاسبي مثل مبدأ التكلفة التاريخية؛ فرض ثبات وحدة النقد .....؛ وما دنا قد ربطنا مصدر هذا النوع من أنواع التمييز بنظام القياس المحاسبي نفسه؛ فإن دور المحاسب في نشوئه من ناحية نظرية سيكون على الأقل حياديا. ولعل من أوضح مظاهر هذا التمييز تمييز القياس الذي تحتويه القوائم والتقارير المحاسبية المعدة في فترات التضخم والإنكماش .

**2: تمييز القائم بعملية القياس:** ويقصد به جميع أنواع التمييز المحاسبي المرتبطة بأسبابه بالقائم بعملية القياس وليس بالنظام المحاسبي؛ مما يعني ومن الناحية النظرية على الأقل؛ أن دور النظام المحاسبي في نشأة هذا التمييز سيكون حياديا؛ هذا على أساس افتراض نظام القياس المحاسبي في هذه الحالة سيتمتع بدرجة كاملة من الموضوعية؛ لكن المحاسب سيستخدمه في عملية القياس بطريقة خاطئة تؤدي إلى نشوء تمييز القياس. يحدث ذلك مثلا إذا كلفت مجموعة من المحاسبين بتحديد قسط الإهلاك لأصل ثابت بموجب قواعد قياس معينة ولتكن طريقة القسط الثابت مثلا في هذه الحالة وإن إتفق جميع أفراد المجموعة في استخدام نفس قاعدة القياس إلا أنهم يختلفون في نتائج القياس المحققة بخصوص قيمة قسط الإهلاك؛ ولو حللنا أسباب تمييز القياس هنا والمتمثلة في فروقات قيمة قسط الإهلاك المحددة من قبل أفراد المجموعة لوجدناها مرتبطة بطريقة استخدام المحاسب لقاعدة القياس وليس بقاعدة القياس نفسها .

إذ أن تمييز القياس الناشئ في تحديد قسط الإهلاك من قبل أفراد المجموعة يمكن رده إلى اختلاف في تقدير العمر الإنتاجي للأصل مثلا لا إلى قاعدة القياس .

**3: التمييز المشترك:** وهو تمييز القياس الذي يساهم في نشوئه القائم بعملية القياس وقواعد القياس المستخدمة في عملية القياس المحاسبي معا. بمعنى أن درجة موضوعية نظام القياس المحاسبي مثلها مثل درجة موضوعية القائم بعملية القياس يكونان ناقصتين في هذه الأحوال. يحدث ذلك مثلا عندما يقوم المحاسب لا يتصف بالموضوعية الكاملة باستخدام قاعدة قياس لا تتصف هي الأخرى بالموضوعية الكاملة؛ وهكذا فتحيز القياس الناشئ عن قاعدة القياس المتحيزة تتضاعف آثاره على البيانات المحاسبية بفضل التمييز الإضافي الذي يسببه المحاسب بسوء استخدامه لهذه القاعدة .

مثال على ذلك تمييز القياس المرافق لإستخدام مبدأ وسياسة الحيطة والحذر؛ فهذا مبدأ وهو بمثابة قاعدة من قواعد القياس المحاسبي؛ يتمسك به المحاسبون في تنفيذ القياسات التاريخية؛ ويؤدي بوجه عام إلى تخفيض قيم الأصول المقاسة؛ وكذلك في قيم صافي الربح

السنوي ؛ لكن استخدام هذا المبدأ من قبل المحاسبين مختلفين في درجات تحفظهم يؤدي إلى اختلاف في قيم تميز القياس الذي يصيب البيانات المحاسبية التاريخية .

وفي الواقع العلمي من الصعب تمييز مصدر واحد ومحدد لتحيز القياس المحاسبي لأن هذا التحيز في حالة وجوده غالباً ما يكون محصلة لأسباب عدة مصدرها المحاسب والنظام المحاسبي معاً.

ويستند هذا المبدأ إلى فرض الموضوعية لأن المحاسب يستطيع الاعتماد على مستندات الشراء في إثبات قيمة الأصل بدل اللجوء إلى إثبات قيمته الإستبدالية المعتمدة على الحكم الشخصي والتقدير

### المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة:

وللوقوف على حيثيات القيمة العادلة لابد من تجزأة المطلب إلى فروع وذلك كالتالي:

#### الفرع الأول : التكلفة التاريخية .

##### أولاً : تعريف التكلفة التاريخية

عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد ؛ وفيما يلي بعض التعريفات لها<sup>6</sup>:

عرفها (kieso and..... 2005) في كتاب المحاسبة المتوسطة بأنها : سعر أو تكلفة الأصل أو الإلتزام أثناء حدوثه أو حيازته ؛ وهي أداة قياس معظم الأصول والإلتزامات .

وكذلك عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) : التكلفة التاريخية : بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية ؛ للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال الصادر ؛ أو الخدمات التي تم إنجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع والخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها .

تعريف آخر :& كل ماتم إنفاقه على كل أصل لكي يصبح هذا الأصل مشاركاً في العملية الإنتاجية .

& كل ماتتكبده الوحدة الإقتصادية في سبيل الحصول على أي شيء من الأصول .

ومن خلال التعاريف السابقة وبالاعتماد على المستندات والوثائق المتوفرة عن العمليات مثل الفاتورة ؛ إن التكلفة التاريخية لها الموثوقية العالية أكثر من أي أساس آخر للقياس .

<sup>6</sup>طواهير صلاح الدين ؛ مرجع سابق ؛ ص 9

## ثانيا : مبررات الإستناد الى التكلفة التاريخية :

يعتمد مبدأ التكلفة التاريخية على عدد من الفروض والمبادئ المحاسبية ؛ كما أن هناك أسباب وعوامل موضوعية عديدة تبرز استخدام هذا المبدأ ومن أهمها<sup>7</sup>:

1: الفروض : & فرض الموضوعية : يعتبر الهدف الأساسي للمحاسبة تزويد الجهات المعنية بالمعلومات المالية الموثوق بها لتكون مفيدة في اتخاذ القرارات ولهدف المحافظة على ثقة مستخدمي البيانات المحاسبية يجب أن تكون هذه البيانات مبنية على إثبات أو دليل موضوعي وخالية من الحكم الشخصي وهذا ما يوفره مبدأ التكلفة التاريخية .

& فرض وحدة القياس النقدي : يتسق فرض وحدة القياس مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية ؛ فهذا الفرض يقضي باستخدام وحدات نقدية إسمية في الإثبات ؛ الأمر الذي يؤدي إلى تجاهل أي تغيير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم والانكماش .

& فرض الإستمرارية : يتسق أيضا هذا الفرض مع مبدأ التكلفة التاريخية حيث يقضي هذا الفرض بأن الوحدة المحاسبية مستمرة في ممارسة نشاطها التشغيلي العادي في المدى المنظور ؛ بحيث يمكن الإستفادة من الطاقات الكامنة في أصولها لتحقيق أهدافها ؛ إذا لاداعي لاستخدام القيم الجارية إلا في حالة التصفية .

2 : المبادئ : & مبدأ تحقق الإيراد : حيث يقضي هذا المبدأ بعدم الإعتراف بأي تغيرات في قيمة الأصول والخصوم إلا بعد تحققها فعلا عن طريق إجراء تبادل مع طرف خارجي .

& مبدأ مقابلة الإيرادات بالأعباء : وهذا الذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط ؛ وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية

& مبدأ الحيطة والحذر : من خلال هذا المبدأ يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم متحفظة .

& مبدأ القياس الفعلي : ويقضي هذا المبدأ بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ماتم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع إفتراضي ؛ أي أن مبدأ التكلفة التاريخية يشترط حدوث عملية تبادل حقيقية للإعتراف والقياس وهذا يوفر موضوعية وموثوقية أكبر .

<sup>7</sup> بسمه سويد ؛ مرجع سابق ؛ ص 34

3: مبررات أخرى : إضافة إلى النقاط السالفة الذكر يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية الأفضل لأغراض فرض الضرائب ؛ لأنه يوفر دليلا قابلا للإثبات عن المعاملات المالية ؛ وتعتبر الملائمة الإدارية والقابلة للإثبات من المسائل الهامة في أي نظام ضريبي وذلك لتخفيض تكاليف الإدارة وتقليل التهرب من الضرائب .

### ثالثا: الإنتقادات الموجهة لمبدأ للتكلفة التاريخية<sup>8</sup> :

بالرغم من المبررات الكثيرة التي يستند إليها مبدأ التكلفة التاريخية إلا أنه أصبح يواجه إنتقادات كثيرة أهمها :

& مبدأ التكلفة التاريخية لا يتماشى ومتطلبات بعض القطاعات كقطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتوافقة مع السوق

& الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية ؛ من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية ؛ لأن اشتراط حدوث عملية تبادل مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد الكثير من القيم من السجلات المحاسبية & عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بالشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ماعليه في الواقع

& وتزداد حدة الإنتقادات الموجهة للتكلفة التاريخية في حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار على أساس أن التكلفة التاريخية في مثل هذه الحالات لن تعبر عن الواقع بعد مضي فترة محدودة على تاريخ اقتناء الأصل ويؤدي هذا الوضع إلى صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية .

& إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى عدم ملائمتها للمعلومات المالية المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية أثناء عملية اختيار أو اتخاذ القرارات نتيجة لعدم واقعيتها وعدم بياؤها للموقف المالي الحقيقي والقياس الغير السليم للأرباح؛ وسوف تؤدي أيضا إلى عدم التجانس في مقابلة الإيرادات المثلة للقيم الجارية؛ مع المصروفات المثلة للقيم تاريخية مختلفة باختلاف الأوقات والفترات التي استفادة فيها تلك المصروفات .

& ينتج عن استخدام التكلفة التاريخية صعوبة مقارنة تكلفة أي أصل في الفترة السابقة بنفس تكلفة الأصل في الفترة الحالية

& إن التكلفة التاريخية لا تستمر في التعبير عن قيمة الخدمات المتوقعة أو سعر السوق الجاري إذا تغيرت الظروف الاقتصادية؛ وتؤثر تغيرات السعر على ملائمة المعلومات المالية .

<sup>8</sup> بودرهم فتيحة ؛ واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ مذكرة ماستر منشورة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة الجزائر ؛ 2017 ؛ ص 5

رابعاً : مبررات العدول عن التكلفة التاريخية للقيمة العادلة<sup>9</sup>.

& إن المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها ؛ من هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي .

& إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الإرتفاع العام لمستوى الأسعار ؛ حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية ؛ وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات تحويل ؛ الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها .

& إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقاً للتكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات ( الإقرار المحاسبي ) بالتغيرات في القيمة ؛ حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفتره المالية والدخل الذي تم اكتسابه حالياً والذي لم يتحقق في الفترات السابقة .

& إن القياس المحاسبي وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية يكون صالحاً وقت الحدث ؛ حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وأن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغيير وبالتالي لا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية .

الفرع الثاني: مفهوم وأهمية القيمة العادلة .أولاً: مفهوم القيمة العادلة

لتسليط الضوء ودراسة أي ظاهرة من الأهمية بمكان الوقوف على دقة وتمحيص مفرداتها لذلك سنحاول الوقوف على مفهوم القيمة العادلة من خلال التعاريف المقدمة بشأنها لنخلص إلى التعريف الأكثر تمثيلاً لها ؛ كما سنتطرق إلى أهدافها وسلبياتها وكذا الإنتقادات الموجهة لها .

<sup>9</sup> فارس بن بيدير؛ واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛ مذكرة ماجستير منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛ الجزائر؛ 2015 ؛ ص 6



&: ماهية القيمة العادلة : إزداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذج التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ؛ كأساس للقياس في المحاسبة وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توفرها في المعلومات وخاصة الملائمة والموثوقية ؛ وقد تراجع أساس التكلفة التاريخية بشكل واضح لأساس القيمة العادلة .<sup>10</sup>

تعريف القيمة العادلة:

تعددت التعاريف المقدمة لمفهوم القيمة العادلة بتعدد الجهات التي قدمتها فمن أهمها مايلي :

\_\_ تعرف القيمة العادلة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما لأي أصل ؛ على أنها المبلغ الذي يمكن أن يباع أو يشتري به ذلك الأصل في عملية جارية بين طرفين راغبين ؛ على أن لا تكون الحالة حالة تصفية ؛ ومن الجانب الآخر من الميزانية فإن القيمة لأي التزام هي المبلغ الذي يحصل بموجبه الإلتزام أو تسوية في عملية بين طرفين راغبين على أن لا تكون الحالة حالة تصفية ؛ وتمثل أسعار الأوراق المالية في السوق المالي النشط أفضل دليل للقيمة العادلة ؛ وتستخدم كأساس لقياس القيمة وإذا لم تتوفر أسعار سوقية فإن معدي القوائم المالية عليهم تقدير القيمة العادلة باستخدام أحسن المعلومات المتوفرة في تلك الظروف وكنتيجة لذلك تظهر الصعوبات عند إجراء تقدير للقيمة العادلة<sup>11</sup>

\_\_ كما عرفها أيضا مجلس معايير الدولية **LASB** أنها القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل من لديهم الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملون بإيرادة حرة .

\_\_ وقد عرفها مجلس المعايير المحاسبية الدولية على أنها "المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به ؛ أو سداد الإلتزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري .

\_\_ ويرى آخرون أن مفهوم القيمة العادلة ينقسم الى قسمين :

1: قيم تستند الى السوق :

القيمة السوقية : أي الأسعار المعلنة في سوق نشط

القيمة العادلة : وهي المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين جهات مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة .

2: قيم لا تستند بالضرورة الى السوق وهي :

القيمة من الإستعمال ؛ القيمة القابلة للاسترداد ؛ القيمة الإستبدالية ؛ قيمة المنشأة المستمرة ؛ قيمة التصفية

<sup>10</sup> بودرهم فتيحة ؛ مرجع سابق ؛ ص 8

<sup>11</sup> المرجع السابق ؛ ص 9

ومن التعاريف السابقة نستنتج أن القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما ؛ عند وجود رغبة وقدرة مالية بين المشتري والبائع ؛ وذلك في ظل عدم وجود ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية أخرى؛ فالقيمة العادلة هي سعر يوافق عليه طرفان في صفقة تبادل وهذا سهل في حالة وجود أسواق مستقرة .

ويستخلص مما تقدم أن القيمة العادلة تبنى على أساس العوامل التالية :

1: وجود سوق نشط يتعامل في أصناف متجانسة ؛ وأسعار متاحة للجميع

2 : أطراف غير ذوي علاقة ؛ رغبة ومطلعة

3 : وجود ظروف طبيعية

4: استمرارية المشروع

5 : تقدير المبلغ المناسب باستخدام أساليب مختلفة وفقا للسوق النشط أو غير النشط .

6 : وفي حالة عدم وجود سوق نشط فيكون تقدير القيمة العادلة على أساس أفضل المعلومات المتاحة في ظل الظروف ونتائج

أساليب التقييم ؛ وتشمل الأساليب الفنية للتقييم .

### ثانيا : أهمية القيمة العادلة

لاخلاف أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى أفق وأطر جديدة وأحدث تغييرات شاملة في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى أجل طويل ؛ وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة والتي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة والتي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثانية وتبرز أهمية القيمة العادلة فيما يلي :<sup>12</sup>

1 : تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها وذلك لأن القيمة العادلة تحدّد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية .

2 : إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل إقتناء الموجودات بل تبحث في أبعد من ذلك ؛ وهي المخاطر المالية الناجمة عن الإحتفاظ بها وهي المخاطر الاقتصادية الناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية

<sup>12</sup> هشام شلغام؛ تقييم بدائل القياس المحاسبي في تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة ماجستير منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛ الجزائر؛

3: إن المستثمرين يتطلعون إلى المعلومات المالية من منظور استثماري علمي واسع ولهذا السبب كان من المهم استخدام معايير محاسبية متعارف عليها دوليا في إعدادها وحيث أن الأسواق المالية تعتبر آلية هامة في تطوير الإقتصاد الوطني فإنه يمكن الوقوف على أهمية العلاقات المتداخلة مع محاسبة القيمة العادلة والأسواق المالية .

4: تؤدي محاسبة القيمة العادلة دورا في تدعيم الشفافية في الإقتصاد من خلال تحديد متطلبات ضرورية للإفصاح والعرض للمعلومات المالية تماما كما تضع متطلبات محددة للإعتراف والقياس للمعلومات المالية

### الفرع الثالث : القياس بالقيمة العادلة

أولا : هيكل القيمة العادلة .: عند استخدام تقنيات التقييم لقياس القيمة العادلة تختار المؤسسة المعطيات التي تتلائم مع خصائص الأصل أو الخصم والتي يعتمد عليها المشاركون في السوق عند الدخول في أصل أو خصم مماثل ؛ ويصنف معيار إعداد التقارير المالية الثالث عشر مدخلات تقنيات التقييم إلى ثلاث مستويات .

المستوى الأول : تعطى الأولوية للمعطيات التي تقدمها الأسواق النشطة ممثلة في الأسعار المعلنة للأصول والخصوم المماثلة .

المستوى الثاني : يتمثل في المدخلات الأخرى غير الأسعار الأخرى المعلنة للأصول والخصوم المطابقة ويتضمن الأسعار المعلنة للأصول والخصوم المماثلة في أسواق نشطة ؛ والأسعار المعلنة للأصول والخصوم المطابقة أو المماثلة في أسواق غير نشطة بالإضافة إلى مدخلات أخرى كمعطيات السوق حول الأصول والخصوم محل التقييم .

المستوى الثالث : يتمثل في المعطيات غير الملاحظة حول الأصل أو الخصم وتستخدم عندما لا تتوفر المعطيات الملاحظة ؛ كما ينبغي أن تعكس المدخلات من المستوى الثالث الافتراضات التي يضعها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم بما فيها الافتراضات حول المخاطر ؛ والمدخلات غير الملاحظة هي مدخلات تستخدم عندما لا تتوفر معطيات عن السوق ؛ ويتم تطويرها بالاعتماد على أفضل المعلومات المتاحة حول افتراضات المشاركين في السوق عند تسعير الأصل أو الخصم<sup>13</sup> .

### ثانيا : أساليب وتقنيات القياس بالقيمة العادلة

في ظل الأسواق المتغيرة والمتقلبة فإن مقاييس القيمة العادلة تزودنا بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية ؛ وبالإضافة إلى ملائمة القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الإقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة ؛ فإن الموثوقية تكون مهمة أيضا قبل الملائمة ؛ لأن المعلومات الملائمة والتي تتسم بعدم الموثوقية تصبح بلا فائدة لأي مستخدم ؛ أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي :

1: يعتبر السعر المحدد في سوق نشطة أفضل مقياس للقيمة العادلة

<sup>13</sup> المرجع السابق ؛ ص 17

2: إذا لم يتوفر ذلك ؛ يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة ؛ وخاصة للبنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير.

3: قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة :

& الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المتشابهة & خدمات التسعير من جهة خارجية

& نماذج التسعير الداخلية & التدفقات النقدية المخصومة

ولقد حدد المعيار الأمريكي رقم (157) ثلاث أساليب لقياس القيمة العادلة وفقا لمدخل السوق ؛ ووفقا لمدخل الدخل ؛ بالإضافة للقياس وفقا لمدخل التكلفة :

1: مدخل السوق : يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها وغير من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق ؛ بما في ذلك الأصول المتماثلة أو المقارنة .

2: مدخل الدخل : يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية إلى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية ( مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات ) في مبلغ واحد (مخفضة) عند استخدام هذا النهج ؛ فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل .

3: مدخل التكلفة : ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (إحلال التكلفة)

وطبقا للمعيار رقم (157) فإن استخدام مدخل واحد للقياس يكون مناسباً في بعض المواقف باستخدام أسعار استشارية في سوق نشط لأصول أو التزامات مماثلة . وفي مواقف أخرى فإن استخدام مداخل متعددة للقياس يكون مناسباً لأن نظام التقارير للشركات يتطلب تماسك وترابط كل قدرات أساليب التقييم واستخدامها للوصول لقياس مناسب للقيمة العادلة .

#### الفرع الرابع : أهداف تطبيق القيمة العادلة.

إن لاستخدام القيمة العادلة أهداف جديدة يمكن تلخيص أهمها في ما يلي :<sup>14</sup>

يعتبر التوجه نحو مقياس القيمة العادلة خطوة أولى جديدة نحو تطوير إرشاد وتوجيه تحسيني لتقدير القيم العادلة بحيث تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب للواقع في تاريخ إعداد الميزانية العمومية ؛ بحيث يعترف الدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية لحقوق المساهمين في الوحدة الاقتصادية أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية للمنشأة وإن مفهوم القيمة

<sup>14</sup>ابودرهم فتيحة ؛ مرجع سابق ؛ ص 14

العادلة كون مبني على أساس أن المنشأة مستمرة في إعمالها الأجل غير المحدود ؛ وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تسلمه أو تدفعه المؤسسة في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مظرة للبيع ؛ ومن أهم الأهداف المتعلقة بالقيمة العادلة :

\_\_ الهدف من قياس القيمة العادلة هو تحديد السعر الذي يمكن استلامه لأصل أو يدفع لتحويل التزام العملية بين أطراف عملية التبادل بتاريخ القياس .

\_\_ إن تعريف القيمة العادلة والهدف من قياسها يجب أن يكون متسقا لجميع مقاييس القيمة العادلة المطلوبة بواسطة معايير الإبلاغ المالي .

\_\_ يجب أن تعكس مقاييس القيمة العادلة وجهات نظر السوق وأن يشمل على وجهات نظر المؤسسة التي تقوم بالإبلاغ فقط .

### الفرع الخامس : سلبيات وإيجابيات تطبيق القيمة العادلة

#### أولا: إيجابيات تطبيق القيمة العادلة

إن انتشار مفهوم القيمة العادلة كان نتاجا لكثير من المزايا أهمها :

& معيار القيمة العادلة سوف يساهم بتحقيق مايسمى بالإفصاح الشامل ؛ حيث يستطيع المستثمرين على الإطلاع على القوائم المالية للشركة ؛ ومعرفة قيمة الأصول غير الملموسة التي تعكس بشكل جيد قيمة المنشأة الحقيقية وبالتالي تتولد ثقة المستثمرين بها .

& إن عملية إظهار الأصول المالية في القوائم المالية وفقا للقيمة العادلة ؛ ستعكس المنفعة الإقتصادية لها بشكل منقطع النظير ؛ وبالتالي فإن مستخدمي القوائم المالية ستكون لديهم القدرة بشكل أفضل على فهم الإستثمارات في الأصول والقدرة على متابعة أدائها لاحقا .

& القيمة العادلة تعكس الصورة الأقرب للواقع وحالة الأسواق المالية فيما يرتبط بقيم الأصول المسعرة بها مقارنة مع التكلفة التاريخية ؛ ومن ثم تقليل الفجوة بين القيمة الدفترية المسجلة في القوائم المالية للمؤسسات والقيمة السوقية ؛ والتي كثيرا مانلاحظ عند استخدام التكلفة التاريخية في قياس أصول والتزامات المؤسسة .<sup>15</sup>

ويرى آخرون أن مزايا تطبيق القيمة العادلة مايلي :

& أن القيمة العادلة أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية

& تساعد المعلومات المبينة عن القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة والتي تستخدم القيمة العادلة .

<sup>15</sup>المرجع السابق ؛ ص 12

& إن معلومات القيمة العادلة لها قدرة تنبؤية أكبر لأنها تعكس التأثيرات الاقتصادية الجارية .

& إن واضعي المعايير المحاسبية يدعون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بموثوقية باستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع المعلومات حول ظروف السوق الجارية

### ثانياً: سلبيات تطبيق القيمة العادلة<sup>16</sup>:

على الرغم من المزايا السابقة التي ذكرناها لاستخدام القيمة العادلة ؛ إلا أن اعتماد القيمة العادلة في القياس لم يقدم برنامجاً متكاملًا للاعتراف والقياس ومن ثم لازالت القيمة العادلة تواجه انتقادات ومن أهم سلبياتها :

- 1: الموثوقية والقياس : بسبب أن هناك الكثير من الأصول والإلتزامات ليس لها سوق نشط ؛ الذي تصبح فيه الطرق المتعلقة بتقدير قيمتها العادلة أكثر اجتهادية وتعتمد على الحكم الشخصي بشكل أكبر وبالتالي تكون التقديرات أقل موثوقية .
- 2 : تحيز الإدارة : فالاجتهادات الشخصية من قبل الإدارة في عملية التقييم وتحيزها سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة ؛ ينتج عنه مقاييس غير متناسبة للقيمة العادلة ؛ وعرض غير صحيح للدخل ؛ وحقوق الملكية .
- 3 : مقابل المنفعة : بذل جهود غير عادية وتحمل مصروفات إضافية تؤدي إلى رفع التكلفة مما قد يؤدي إلى زيادة التكلفة عن المنفعة .
- 4 : التوقيت الملائم : تأخير إعداد البيانات المالية وما يترتب عليه من عدم إستيفاء بعض متطلبات الإفصاح والإشتراطات القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية ؛ وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية ؛ وبالتالي عدم توافر خاصية التوقيت الملائم .

\_\_ ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية في تقييمها وهذا ما يؤدي إلى فقدان القوائم المالية إلى مصداقيتها ؛ وهذا قد يؤدي إلى فتح مجالات التلاعب بما يخدم مصالح الإدارة

\_\_ تعتبر موثوقية البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي إلى زيادة مخاطرة الاعتماد عليها في إتخاذ القرارات .

### الفرع السادس : الإنتقادات الموجهة لإستخدام القيمة العادلة:

وجهت عدة إنتقادات للقيمة العادلة من طرف المختصين في الحقل المحاسبي والمالي ومن طرف رؤوس إدارات كبرى الشركات في العالم ؛ وقد تشترك بعض المشاكل في تطبيقها مقترنة بالصعوبات التي تكتنفها ومن أهم الإنتقادات نجد :<sup>17</sup>

<sup>16</sup> المرجع السابق ؛ ص 12

<sup>17</sup> المرجع السابق

& تفتقر معلومات القيمة العادلة في أغلب الحالات إلى الكثير من الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية ؛ خاصة الموثوقية والثبات والقابلية للمقارنة والملائمة في بعض الأحيان ؛ مما ينعكس سلبا على أداء الوظيفة المحاسبية من ناحية ويفقد متخذ القرار مصداقيته من ناحية أخرى .

& التأخر في إعداد القوائم المالية ؛ وفقا لمعايير القيمة العادلة ؛ مما قد يترتب على ذلك من عدم إستيفاء بعض متطلبات الإفصاح وبعض الشروط القانونية المطلوبة من الجهات الرسمية من ناحية ؛ والتأخر في توصيل المعلومات الى مستخدمي القوائم المالية وبالتالي افتقار المعلومات المحاسبية لخاصية التوقيت المناسب من ناحية أخرى .

& تؤدي القيمة العادلة الى زيادة التذبذب في الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسات ؛ خاصة بالنسبة للأوراق المالية الموضوعة لغرض المضاربة ؛ وذلك عن طريق معالجة الفروقات بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة لهذه الأوراق المالية في جانب الأموال الخاصة .

& يؤخذ حساب القيمة العادلة باعتبار وضع السوق المالي في وقت محدد ؛ والذي ربما يمثل صورة مؤقتة لقيمة الأوراق المالية نتيجة تأثيرها لأسباب غير أساسية ويكون لها بذلك أثر لحظي ؛ لذلك لا يمكن الإستعانة بها لبناء قرارات على المدى الطويل ؛ وربما قد يستغل ذلك من طرف إدارات المؤسسات للتأثير على حساب النتيجة والذي يعرف بإدارة الأرباح ؛ والتي تعرف بأنها استخدام الإدارة العامة لعدة وسائل للتأثير على رقم الربح ؛ بما لا يعكس الحقيقة ( تلاعب محاسبي )

& عدم وجود طريقة مثالية للوصول للقيمة العادلة ؛ فعادة تعكس التداولات على سعر معين في السوق المالي النشط مستوى توافق التقديرات بين البائعين والمشتريين للسهم حول مقدار التدفقات النقدية المستقبلية له ؛ والتي تعتبر أحد الطرق لقياس القيمة العادلة وفي هذه الحالة تكون القيمة العادلة متوافقة مع القيمة السوقية ؛ ولاكن في حالة الأسواق المالية غير النشطة فلا بد من إدخال النماذج الرياضية لحساب القيمة العادلة والتي تخضع لطريقة تصميمها الى الحكم الشخصي والسلطة التقديرية لمعديها مما يحد من قدرة النموذج على القياس الدقيق للقيمة العادلة .

### المطلب الثالث : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

لقد اعتمدت الجزائر نظاما ماليا محاسبيا يهدف مواكبة الواقع المحاسبي الدولي ؛ الذي يعمل على توليد معلومات محاسبية ذات جودة تخدم مختلف المستعملين وخاصة المستثمرين والمقرضين الحاليين والمرتبين ( نظريا يفترض كذلك ) ؛ وفي الواقع فإن تحقيق جوهر النظام مرتبط بمدى وجود بيئة إقتصادية ملائمة ؛ تتكون من مجموعة من الأنظمة المتوافقة والمتجانسة

## الفرع الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي

أولاً : مفهوم النظام المحاسبي المالي<sup>18</sup>

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصورياً للمحاسبة المالية ؛ ومعايير محاسبية ومدونة حسابات ؛ تسمح بإعداد تقارير مالية على ضوء المبادئ المتعارف عليها ؛ ويبرز المفاهيم والقواعد والمبادئ التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية ؛ وقد تضمن النظام كيفية القياس والتقييم لكل عنصر من عناصر القوائم المالية ؛ سواء عند الحيازة لأول مرة أو التقييم في نهاية الفترة ؛ ويتميز النظام المحاسبي المالي باستحداثات أساسية جديدة متمثلة فيما يلي<sup>19</sup> :

- 1 : اعتماد الحل الدولي الذي يقترب التطبيق المحاسبي الوطني مع التطبيق العالمي والذي والذي يسمح للمحاسبة بسير مع قاعدة تصويرية ومبادئ أكثر تكيف مع الإقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة
- 2 : إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب أن تيسر التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية
- 3 التكلفة باحتياجات المستثمرين الحالية والمحتملة ؛ الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء ؛ منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار
- 4 : إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة

ثانياً : تعريف النظام المحاسبي المالي : نظام لتنظيم المعلومة المالية ؛ يسمح بتخزين معطيات قاعدية قانونية ؛ وتصنيفها ؛ وتقييمها وتسجيلها ؛ وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ؛ ونجاعته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية<sup>20</sup>.

ثالثاً : خصائص النظام المحاسبي المالي<sup>21</sup> :

- & أسبقية الواقع الإقتصادي عن الجوهر القانوني
- & طرق جديدة لتقييم الأصول والخصوم مثل القيمة العادلة
- & مفاهيم جديدة للأعباء والنواتج أو تغيير طرق الإستهلاك والمؤونات مثل :

<sup>18</sup>فارس بن بدير ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 31

<sup>19</sup>هشام شلغام ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 22

<sup>20</sup> حمدي فلة ؛ تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية "دراسة حالة مؤسسة كوابل ؛ اطروحة دكتوراة

؛ جامعة محمد حوضر بسكرة ؛ الجزائر ؛ 2017 ؛ ص 37

<sup>21</sup>المرجع السابق ؛ ص 37\_38



— إضفاء الصبغة المالية على المحاسبة وهذا ما يظهر خاصة في مخرجات النظام بتقديم قوائم مالية

— إدراج الإستثمارات المالية ضمن المثبتات بينما كانت في المخطط المحاسبي الوطني ضمن الحقوق

رابعاً : مستحدثات النظام المحاسبي المالي<sup>22</sup>:

& الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة

& تحديد الإطار التصوري للمبادئ المحاسبية بدقة ؛ وهذا يعتبر جديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني

& تعتبر الحسابات المجمعة أو المدججة من المحاور الجديدة التي جاء بها النظام وهذا استجابة للوضعيات الإقتصادية الجديدة

& يقر النظام المحاسبي المالي منح استثناء لقاعدة ثبات الطرق في حالتين :

1 : تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد مثل قانون 11/07

2 : عندما يهدف الى تحسين عرض القوائم المالية مثل : حالة إعادة التقييم .

الفرع الثاني : النظام المحاسبي المالي ومفهوم القيمة العادلة

تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة واصطلح على تسميتها "القيمة الحقيقية" حيث أشار لها ضمن القسم الثاني من الباب الأول " قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات " وعرفها الملحق الثالث على أنها " المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل أصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية<sup>23</sup>

ويلاحظ من خلال هذا التعريف أن المشرع الجزائري وضع نفس المفهوم للقيمة العادلة من طرف المعايير المحاسبية الدولية قبل

تعديل IFARAS13<sup>24</sup>

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى أحد المقومات التي يتركز عليها مفهوم القيمة الحقيقية ( القيمة العادلة) ؛ والتي ألزم توافر الشروط التالية :

& تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق

& يمكن أن يوجد بما عادة في كل وقت بائعون ومشترون متفقون

<sup>22</sup>المرجع السابق ص38\_39

<sup>23</sup> فارس بن بدير ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 32

<sup>24</sup>حمدي فلة ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 42

& تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور

إن طريقة التقييم العامة في النظام المحاسبي المالي للأصول والخصوم ؛ والنواتج والأعباء مبنية على قاعدة عامة وهي مبدأ التكلفة التاريخية ؛ غير أنه يمكن التقييم في بعض الشروط وبعض العناصر ب:

& القيمة الحقيقية ( العادلة )

& القيمة المحينة

& قيمة الإنجاز

### الفرع الثالث : الأصناف المقيمة بالقيمة العادلة في SCF

من خلال ما جاء به النظام المحاسبي المالي فإنه رخص للمؤسسات بعض المعالجات وإعادة تقييم الحسابات وفق القيمة العادلة وذلك لجملة من الأصناف نحددها فيما يلي<sup>25</sup>:

- الأصول المادية والمنعوية والمالية
- المخزونات
- الإعانات العمومية
- الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية
- القروض والخصوم المالية
- تقييم الأعباء والمنتجات المالية
- عقود الإيجار التمويلي
- الإقتراضات والديون المماثلة

كما سبق يلاحظ أن المشرع الجزائري لم يخرج على ما جاءت به المعايير المحاسبية الدولية ؛ لكن يؤخذ عليه عدم التفصيل للمفاهيم المتعلقة بهذه العناصر ؛ كما يسجل له أيضا دعوته للرجوع للتكلفة التاريخية كلما كان القياس وفق القيمة العادلة متعذرا ؛ وهذا ما يفسر ضمنا على أنه أقر بصعوبة تطبيقها ميدانيا.<sup>26</sup>

<sup>25</sup> هشام شلغام ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 23

<sup>26</sup> حمدي فلة ؛ مرجع سابق ؛ ص 48

## الفرع الرابع : العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

قدم المشرع الجزائري للقيمة العادلة تعريف لم يختلف كثيرا عن التعريف المقدم من طرف المعايير المحاسبية الدولية ؛ ويعرف القيمة العادلة أنها الثمن أو المبلغ الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية تبادل الأصول أو الخصوم المنتهية بين أطراف يمثلون عادة البائع والمشتري بحيث تكون لهم الدراية الكافية بمحتوى وظروف الصفقة التي تكون وفق الشروط الإعتيادية<sup>27</sup>

وفي ما يلي نعرض العوامل التي تعيق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية<sup>28</sup> :

**أولا: غياب السوق المالي النشط :** إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية؛ التي تتميز بالكفاءة مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا ؛ وهو ما لا يتوفر فيه بالنسبة لبورصة الجزائر الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد النظام المحاسبي المالي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري

إن التقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى بيئة رأسمالية بها سوق مالي يتميز بالنشاط والفعالية على غرار ما هو موجود في الدول المتقدمة إلا أن الوضع في الجزائر مختلف ؛ إذ يمكن اعتبار أن السوق المالي الجزائري ضعيف النشاط ولا يتميز بالحركية المطلوبة التي نشهدها في الأسواق المالية العربية وليس فقط في الأسواق المالية المتقدمة<sup>29</sup>.

**ثانيا : تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي :** يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة ؛ إلا انه لحد الآن هناك التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تمهد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير ؛ وعليه فهي لاتعترف بحساب الإهلاك إلا وفق الطريقة المقررة لديها ؛ خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية<sup>30</sup>

**ثالثا : صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية :** إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيارة البائع والمشتري على المعلومات الكافية ؛ وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية<sup>31</sup>

## رابعا : التعليم المحاسبي

تعتبر مؤسسة التعليم العالي في المقدمة الهيئات المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين لتطبيق النظام المحاسبي المالي الذي يتبنى القيمة العادلة ؛ من خلال وضعها واعتمادها لأساليب التعليم التي من المفترض أن تكون مبنية على الكفاءة في الأداء المهني ؛ أين تمكن الطالب من اكتساب المهارات المهنية اللازمة وعليه فإن من أهم متطلبات نجاحه الاعتماد على برنامج للتعليم المحاسبي معدا

<sup>27</sup>طواهير صلاح الدين ؛ مرجع سابق ؛ ص 14

<sup>28</sup>المرجع السابق

<sup>29</sup> أم الخير دشاخ؛ متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة الجزائرية؛ مذكرة ماجستير منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛

الجزائر؛ 2010؛ ص 92

<sup>30</sup>طواهير صلاح الدين ؛ مرجع سابق ؛ ص 14

<sup>31</sup>المرجع السابق

وفقا للمعايير الدولية ؛ إلا أن التعليم الجامعي وبالأخص المحاسبي والمالي تشوبه جملة من الثغرات التي تنقص من فعاليته ويمكن اختصارها في مايلي :

& القطيعة الموجودة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إجراء الإصلاحات المناسبة حيث نلاحظ على سبيل المثال أن مشاركة الأستاذ الجامعي في اختيار إستراتيجية التوحيد المحاسبي ضعيفة نوعا على اعتبار من المفترض أن يكون للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول التوحيد المحاسبي الدولي وبعض التطبيقات المحاسبية الوطنية وكذا المشاكل المحاسبية للمؤسسات من خلال أبحاثه واطلاعه على الدراسات المتعلقة بهذا الموضوع إضافة إلى أنه المسؤول على تكوين من يقوم بتطبيق هذا الإصلاح المتضمن لمفاهيم جديدة وأبرزها القيمة العادلة ؛

& ضعف استهلاك المنتج الجامعي وتكدسه حيث ترجع أسباب عدم استهلاك أي منتج إما لردائه أو عدم وجود رغبة في استهلاكه لأن تصميمه أو بناءه لم يكن على أساس رغبات مستهلكيه

كان من المفترض أن تساهم وزارة التعليم العالي والبحث العلمي في إنجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي من خلال تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية لأساتذة جامعيين حوله من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداده وبالتالي تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات<sup>32</sup>

#### خامسا : عدم جاهزية البنوك التجارية :

وجه العديد من المختصين والخبراء في المحاسبة والمالية انتقادات حادة للقانون والحكومة على حد سواء ؛ على إعتبار أن الإقتصاد الجزائري غير جاهز لتطبيق النظام المحاسبي المالي دون تحضير المناخ المناسب له ؛ ولاسيما محاسبة القيمة العادلة في البنوك التجارية وهذا راجع إلى أن البنوك الجزائرية غير قادرة على نشر محاسبتها بشكل دقيق وشفاف وخاصة إذا تعلق الأمر بالقياس والإفصاح<sup>33</sup>

#### سادسا : ضعف التكوين والتأطير :

لقد اتضح أن هناك نقص في التأطير والتكوين بموضوع المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر بشكل واضح ؛ خاصة فيما يتعلق بالبنوك في ظل ضعف وعدم وجود برنامج مدروس ومسطر في هذا الإطار باستثناء بعض الجهود والتي تنظم من طرف بعض الهيئات والمنظمات المهنية الحكومية وغير الحكومية ( أيام دراسية ؛ ندوات ؛ ملتقيات ) ؛ وكل هذه المحاولات في الحقيقة تبقى غير كافية وترتبط في الغالب بالمؤسسات الإقتصادية لا البنوك التجارية<sup>34</sup>

<sup>32</sup> دشاش أم الخير ؛ مرجع سابق ؛ ص90

<sup>33</sup> حديدي آدم؛ أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية "دراسة ميدانية" أطروحة دكتوراة

؛ جامعة الجزائر3؛ ص 267

<sup>34</sup>حديدي آدم ؛ المرجع السابق ؛ ص 267

سابعاً : التعود على الممارسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي<sup>35</sup>

هناك صعوبة كبيرة في تغيير العادات التي دام التعامل بها أكثر من 33 سنة في ظل PCN والتي تحتاج وقت والأعراف المحاسبية التي كانت سائدة للتخلي عنها ؛ وهذا ما يتطلب مدة تحضيرية وتكوين شامل وعلى كل المستويات

ثامناً : ضعف تأهيل المهنيين<sup>36</sup>

تعاني مهنة المحاسبة من غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد ؛ وكذلك تعده للعمل وفقاً للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة

المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة :

وقسم إلى ثلاث مطالب وذلك كالتالي :

المطلب الأول : الدراسات العربية

1: : دراسة ( رفيقة صغراوي 2017 ) بعنوان : إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء

المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري<sup>37</sup>

" دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين " وتمحورت إشكالية الدراسة في :

ماهو واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟ وسعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية : التركيز على محاسبة القيمة العادلة في تفعيل الخصائص النوعية للقوائم المالية ؛ وكذا الوقوف على مصداقية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية من جميع جهات نظر المستخدمين ؛ ومحاوله معرفة اتجاه الفكر المحاسبي الدولي لتطبيق القيمة العادلة وما يواجهها من صعوبات ؛ والإطلاع على قابلية البيئة الجزائرية في تطبيق محاسبة القيمة العادلة حالياً وتسلط الضوء على مشاكل القياس بالتكلفة التاريخية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية أن الموضوع حديث وعدم الإلمام به من الدول المتقدمة بشكل كامل وعدم ظهور نتائج فعلية تدل كفاءة تطبيقها ؛ وكذلك عدم وجود أسواق جاهزة لكثير من الأصول التي تقوم معالجتها على القيمة العادلة ؛ وأن أغلب المعايير الدولية الصادرة بخصوص القيمة العادلة تراعي ظروف وبيئة ومصالح شركات العالم المتقدم ؛ وأن القيمة العادلة تواجه عوائق وتحديات في بيئة الأعمال الجزائرية ؛ وقدمت لنا الدراسة مجموعة من التوصيات تتمثل أهمها في ضرورة توفر أسواق مالية جاهزة وفاعلة حتى يتسنى القياس وفق القيمة العادلة ؛ ولا بد من تشجيع المؤسسات المدرجة في البورصة ودفع مثيلاتها إلى الإنخراط في السوق المالي

<sup>35</sup> المرجع السابق ؛ ص 278

<sup>36</sup> المرجع السابق ؛ ص 272

<sup>37</sup> رفيقة صغراوي؛ إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري "دراسة ميدانية ؛ أطروحة دكتوراه ؛ جامعة قاصدي ورياح ؛ الجزائر ح 2017

**2 : دراسة ( حمدي فلة 2017 ) بعنوان :** تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الكوابل \_ بسكرة<sup>38</sup>

وتمحورت الإشكالية التالية في : كيف يؤثر استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية ؟ وهدفت الدراسة إلى محاولة تسليط الضوء على المشاكل القياس المتعلقة بتطبيق نموذج التكلفة التاريخية ؛ ومحاولة تعريف القيمة العادلة لكونها مفهوم جديد في البيئة الجزائرية ؛ وكذا الوقوف على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر من خلال فحص فعالية تطبيق القيمة العادلة .

وتوصلت الدراسة إلى نتائج مفادها تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي ؛ فيفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يتوافق مع القيمة العادلة ويرجع هذا الأمر حسب رأيهم لكونها تهدد بتقليص الإيرادات الجبائية ؛ وأن البيئة الجزائرية لا تتوفر على مقاييس الموضوعية لتطبيق القيمة العادلة ؛ وأن عدم وجود خبراء محلين مقيمين ملمين بمتطلبات القياس بالقيمة العادلة زاد من صعوبة تطبيق القيمة العادلة وقدمت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات وهي كالتالي : ضرورة الحذر في استخدام القيمة العادلة وأهمية اللجوء إلى خبراء واستشاريين والاعتماد على نماذج موضوعية قدر الإمكان ؛ لأن المشكلة في تطبيق الشخصي للقيمة العادلة ؛ وضرورة العمل على توفير البيئة الملائمة لتطبيق القيمة العادلة ؛ ولابد من تكيف النظام المحاسبي مع القانون الجبائي ؛ وأن على المؤسسات تطبيق القيمة العادلة لما لها من تأثير إيجابي على صحة ومصداقية المعلومات ؛ والعمل أكثر على القيام بتدريبات وتكوينات للعمال من أجل تحسين مردوديتهم في المجال المحاسبي والمالي ؛ وضرورة الحرص على تحقيق الشفافية في المعلومات لدى المؤسسات الجزائرية

**3 : : دراسة ( مريم بالأطرش 2017 ) بعنوان :** أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الإستثمار في الأوراق المالية ؛ دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول " فرنسا ؛ تونس ؛ المغرب ؛ الجزائر "39

وتمحورت إشكالية الدراسة في مامدى مساهمة القيمة العادلة في ترشيد قرارات الإستثمار في الأوراق المالية في البيئة محل الدراسة ؛ وسعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية : تسليط الضوء على الأوراق المالية محل الدراسة فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة للأدوات المالية وتشخيص المشاكل التي قد تواجه تطبيقها ؛ وإظهار كيفية إدخال مفهوم القيمة العادلة للمحاسبة واعتبارها كأساس للقياس ؛ والتعرف على أثر استخدامها للإستثمار في الأوراق المالية ؛ وإظهار إيجابيات وسلبيات استخدامها للأدوات المالية من قبل المستخدمين ؛ والخروج بنتائج وتوصيات على شكل حلول لجعل الأسواق المالية أكثر جاهزية للقيمة العادلة ؛ وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن الإعتراف بالمؤشرات المحاسبية وفق القيمة العادلة يحسن القدرة التفسيرية للنموذج المتبع في الدراسة ويكسب أغلب هذه المؤشرات قدرة على الإفصاح ونقل معلومات مهمة حول نقل عوائد الأسهم للمؤسسات الفرنسية

<sup>38</sup>حمدي فلة ؛ تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الاقتصادية الاقتصادية " دراسة حالة مؤسسة كوابل " أطروحة دكتوراة ؛ جامعة محمد خيضر بسكرة ؛ الجزائر ؛ 2017  
<sup>39</sup>مريم بالأطرش ؛ أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الإستثمار في الأوراق المالية " دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول (فرنسا؛تونس؛المغرب؛الجزائر) ؛أطروحة دكتوراة ؛جامعة قاصدي مرياح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2017

والمغربية والتونسية مقارنة باستخدام التكلفة التاريخية ؛ أما السوق الجزائرية فيعكس الأسواق السابقة ؛ فقد أظهرت النتائج أن تطبيق القيمة العادلة لم يؤثر على العلاقة بين المؤشرات المحاسبية وعوائد أسهم المؤسسات الجزائرية مقارنة باستخدام التكلفة التاريخية ؛ ومن خلال النتائج قدمت الدراسة جملة من التوصيات متمثلة في :

العمل على استمرارية تطبيق القيمة العادلة في قياس المؤشرات المحاسبية التي أبدت تحسنا في نقل المعلومات بعد تطبيق القيمة العادلة في السوق الفرنسية والمغربية والتونسية ؛ وكذا المحافظة على استمرارية استخدام مبدأ التكلفة التاريخية في قياس المؤشرات المحاسبية التي تدهورت أهميتها في نقل المعلومات بعد تطبيق القيمة العادلة في كل من هذه الأسواق ؛ وضرورة تفعيل السوق المالي الجزائري حتى تصبح جاهزة لتطبيق القيمة العادلة في الأدوات المالية .

**4 : دراسة ( مخلوفي نعيمة 2016 ) بعنوان : مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية: 40**

وتمحورت مشكلة الدراسة حول متطلبات تطبيق القيمة العادلة ؟ وهل ترقى البيئة المحاسبية في الجزائر لتحقيق هذه المتطلبات ؟ سعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

التعرف على مفهوم القيمة العادلة وأسس المحاسبة على أساس القيمة العادلة ؛ وكذا تحديد الحاجة لتبني القياس وفق القيمة العادلة وتحديد نطاق تطبيق التكلفة التاريخية ؛ ومحاولة الوقوف على مدى إمكانية تطبيق القيمة العادلة باستقصاء آراء المحاسبين في البيئة الجزائرية ؛ وتوصلت الدراسة إلى أن تبني النظام المحاسبي المالي في بيئة الأعمال الجزائرية تشوبه عوائق وتحديات خاصة في القياس بالقيمة العادلة ؛ وضعف تكوين المحاسبين في الجزائر بخصوص النظام المالي وطرق التقييم وكذلك تمسك المحاسبين بتطبيق الطريقة العادية للتطبيق بالاعتماد على التكلفة التاريخية ؛ وكذلك عدم الترابط بين النظام المحاسبي والقانون التجاري وتعديلات القانون الضريبي ؛ وغياب السوق المالي النشط الذي يساعد على تطبيق القيمة العادلة فضلا على انتشار الأسواق الموازية التي تغيب فيها شفافية المعلومة ؛ وكذا نقص المقاييس المتعلقة بتدريس النظام المحاسبي المالي في الجامعات والمعاهد ونقص دورات التدريب للمهنيين بخصوص النظام التي تمكنهم من التعامل معه بأريحية ؛ ومن خلال النتائج اقترحت لنا الدراسة مجموعة من التوصيات : ضرورة التنسيق بين الأكاديميين والمهنيين من أجل التقرب من واقع المحاسبة وتقديم الحلول للمشاكل التي تعترضها بالتنسيق بين البحوث الجامعية وخبرة المهنيين بخصوص القيمة العادلة ؛ وتوفر بيئة محاسبية مهيأة من أجل تطبيق القيمة العادلة لما لها من ميزات كثيرة ؛ وضرورة النهوض ببورصة الجزائر بتشجيع المؤسسات المدرجة ودفع الغير المدرجة لدخول البورصة .

5

<sup>40</sup>مخلوفي نعيمة؛ مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية ؛ أطروحة دكتوراه ؛ جامعة الجزائر 3؛ الجزائر 2016

: دراسة ( اسماعيل سبتي 2016 ) بعنوان : أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة ؛ دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول :<sup>41</sup>

وتمحورت مشكلة الدراسة في : ماهو أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في توحيد حسابات المجموعة ؛ هدفت الدراسة إلى الإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية وكذلك :

دراسة الجوانب الرئيسية لتركيبية المجموعة وتوضيح مراحل وإجراءات توحيد حساباتها ومدى حاجتها لأسلوب قياس محاسبي دقيق ومحدد؛ وكذا تسليط الضوء على مميزات وانتقادات بدائل القياس وتوضيح التطور التاريخي للقيمة العادلة وتبيان صحة القياس بما بين انتقادات الأزمة المالية العالمية وتأييد كل من المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية لها ؛ والقيام بدراسة ميدانية لكل من الجزائر ومصر والأردن عن طريق تحليل الواقع المحاسبي لقياس القيمة العادلة في مجموعة الشركات والمقارنة بينهم والتعرف على نقاط التشابه والاختلاف ووضع اقتراحات هادفة تجنب الدول محل الدراسة من الوقوع في الآثار السلبية للقيمة العادلة ؛ وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج مختلفة متمثلة في :

اتضح من هذه الدراسة أن جل الانتقادات الموجهة لأسلوب القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة هي في الحقيقة انتقادات موجهة لمخطط التطبيق عكس التكلفة التاريخية التي تلقى انتقاداً لصميم الأسلوب ؛ وأقرت الدراسة أن الإصلاحات المحاسبية التي تقوم بها الدول محل الدراسة ( النظام المحاسبي المالي الجزائري ؛ المعايير المحاسبية المصرية ؛ المعايير المحاسبية الدولية المطبقة في الأردن ) لا تحقق نتائج فعالة فيما يتعلق بتطبيق القيمة العادلة في مجموع الشركات وأن تطبيقها في مجموع الشركات للدول محل الدراسة يحتاج إلى إصلاحات في القوانين ( المالية ؛ المحاسبية ؛ التجارية ؛ الجبائية ) ؛ وكذلك نعتبر عملية توحيد الحسابات عملية معقدة والقياس وفق القيمة العادلة يزيد من تعقيدها ؛ وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات وهي كالتالي : وضع إطار قانوني كافي وواضح خاصة عند ترجمته ومكيف وفق كل بيئة عن طريق إصدار نصوص قانونية محاسبية جبائية تجارية ؛ وكذا ضرورة إزالة كل العراقيل التي تعيق إجراء الاندماج وتكوين المجموعات ؛ وعدم تقييد الشكل القانوني لها بشركات المساهمة فقط ؛ ضرورة تكفل كل دولة من الدول محل الدراسة بتكوين أكاديميين ومهنيين أكفاء ؛ وتشجيع عملية البحث والتطوير من أجل مواكبة التطورات الحاصلة على المستوى الدولي والعمل على الإستثمار في الموارد البشرية

**6 : دراسة ( حديدي آدم 2015 ) بعنوان : أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية " دراسة ميدانية " <sup>42</sup>**

تمحورت إشكالية الدراسة في ماهو أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية ؟ وسعت الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية تسليط الضوء على أهم مداخل التقييم ومشاكل القياس المحاسبي القائم على التكلفة

<sup>41</sup> اسماعيل سبتي ؛ أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة " دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول " أطروحة دكتوراه ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة ؛ الجزائر ؛ 2016

<sup>42</sup> حديدي آدم ؛ أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية "دراسة ميدانية" أطروحة دكتوراه ؛ جامعة الجزائر 3؛ الجزائر ؛ 2015



التاريخية ؛ وكذلك الوقوف على مفهوم القيمة العادلة وفيما إذا كان هناك غموض لدى عينة الدراسة حول هذا المفهوم ؛ وكذا تناول العلاقة المتبادلة بين القيمة العادلة والأزمة المالية العالمية ؛ ومحاولة الوقوف على مقومات ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ وكذا تحديد أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي في القوائم المالية في البنوك التجارية من وجهة نظر القائمين على العمل المحاسبي فيها وكذلك نظرة المختصين وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج تقر بوجود آثار لتطبيق نموذج القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على الإبلاغ المالي في قوائم البنوك التجارية الجزائرية ؛ وكان هناك تأييد كبير من جميع الفئات المستهدفة للتحويل إلى طريقة قياس بديلة عن التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية ؛ وأن هناك تأييدا كبيرا من جميع الفئات المستهدفة أن نموذج القيمة العادلة يساهم في جعل المعلومة المحاسبية أكثر ملائمة لمتخذي القرار في البنوك التجارية ؛ إضافة إلى إعداد البيانات المحاسبية وفقا للقيمة العادلة يعزز من ميزة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية

### 7: دراسة ( فارس بن يدير 2015 ) بعنوان "واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر"<sup>43</sup>.

تدور إشكالية هذه الدراسة حول (ماهو واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ وما أثر تطبيقها على جودة القوائم المالية ) حيث هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس القائم على التكلفة التاريخية ؛ وكذا الوقوف على مفهوم القيمة العادلة وأهميتها ومشكلات تطبيقها ومبررات التحويل إليها ؛ وكذلك التطرق إلى القياس المحاسبي والقيمة العادلة وفق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير وكذا معرفة مضمون النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقيمة العادلة ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة الجزائرية والصعوبات التي تواجهها ؛ وللوصول إلى أهداف ونتائج الدراسة تم استخدام الإستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية ؛ وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الإقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي ؛ وأيضا أن هناك دور هام لتبني النظام المحاسبي المالي لنموذج القيمة العادلة في القياس وكذا الإفصاح بموجبها ؛ بالإضافة إلى أن تطبيق العادلة له أثر إيجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات ؛ وتوصلت الدراسة الى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة ؛ وكما قدمت الدراسة مجموعة توصيات متمثلة في مايلي :

- 1: يجب النهوض ببورصة الجزائر وذلك بتشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة على الدخول للبورصة ؛ ويعتبر من بين أحد التعابير لأجل تطبيق القيمة العادلة .
- 2: لاكتمال برنامج الإصلاح المحاسبي بشكل صحيح لا بد من تطوير المعارف والخبرات في المجال المحاسبي هذا عن طريق إجراء تربصات ودورات تكوينية .
- 3: ضرورة رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجماعات والمؤسسات التعليمية والتدريبية بين المؤسسات الإقتصادية من أجل مزج المعرفة النظرية بالخبرة العملية للعاملين في تلك المؤسسات .

<sup>43</sup>فارس بن يدير؛ واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في بيئة المحاسبية الجزائرية؛ مذكرة ماجستير منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛ الجزائر؛ 2015م

4: التوسع في الندوات والدورات والمحاضرات المتخصصة بتطبيق القيمة العادلة للأطراف المعدة والمستخدمة للأوراق المالية .

### 8: دراسة (هشام شلغام 2015) بعنوان : تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي<sup>44</sup>

تكمن مشكلة الدراسة في الجدل حول استخدام التكلفة التاريخية وصعوبة تطبيق القيمة العادلة في الواقع ؛ ومدى استيعاب البيئة الجزائرية لمفهوم عناصر القياس المحاسبي والأسس والقواعد الجديدة في التقييم ؛

فطرحت الإشكالية التالية : مامدى ملائمة بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية ؛ القيمة العادلة ) للبيئة المحاسبية الجزائرية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ؛

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم وأهمية التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ومحددات ومزايا تطبيقهما وإبراز أهمية قواعد القياس المحاسبي بالطريقتين ؛ كما سعت للوقوف على طبيعة مفهوم عناصر بدائل القياس المحاسبي وفيما إذا كان هناك غموض حول هذه المفاهيم ؛ وكذا الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام بدائل القياس المحاسبي في البيئة المحاسبية الجزائرية .؛ وتوصلت الدراسة الى أن البيئة المحاسبية الجزائرية غير جاهزة لاستخدام مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي الناتج عن ضعف التأطير والتكوين للمحاسبين في مجال القيمة العادلة ؛ وكذا أن البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الراهن تتلائم وتنكيف مع نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي ؛ كما أن البيئة الجزائرية تفتقر إلى إدراك كبير إلى مفهوم القيمة العادلة بسبب الغموض الذي تعتريه ؛ كما أن عدم وجود سوق نشطة وعدم انفتاح السوق الجزائرية على الأسواق العالمية الأمر الذي من شأنه أن يساعد ويسهل استخدام بدائل القياس المحاسبي بشكل أفضل في حين توفرها ؛ مع أن هناك إجماع من طرف أفراد المجتمع المحاسبي أن القياس وفق التكلفة التاريخية يعزز من خاصية الموثوقية والقياس وفق القيمة العادلة يحقق أكبر قدر من الملائمة ؛ كما أن استخدام التكلفة التاريخية في القياس يؤدي إعطاء صورة غير صادقة للوضعية المالية للمؤسسة في ظل تغيرات الأسعار ؛ وكما أن القيمة العادلة تزود المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المؤسسة

أوصت الدراسة إلى : \_ ضرورة رفع مستوى إدراك ووعي أفراد المجتمع الجزائري لمفهوم القيمة العادلة من خلال تكوينهم وتدريبهم من طرف المؤسسات والجمعيات المهنية

\_ ضرورة تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة نظرا لأن المعايير الدولية توصي بالقياس المستند إلى القيمة العادلة .

\_ ضرورة تكييف كل من القانون التجاري والضريبي مع النظام المحاسبي المالي وهذا من أجل تحسين استخدام بدائل القياس .

<sup>44</sup>هشام شلغام؛ تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي؛ مذكرة ماجستير منشورة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة؛ الجزائر؛ 2015م

— ضرورة قيام الباحثين في المستقبل بدراسة أسباب تمسك التشريعات الضريبية بالتكلفة التاريخية وعدم رغبتها بتعديل القوانين بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة .

— إنشاء سوق حكومي يتولى الإصدار والإعلان دوريا عن القيمة العادلة لمختلف السلع التي يتم تداولها في السوق المحلي

— محاولة تنشيط وتفعيل البورصة في الجزائر وكذا تحسين الأداء المالي للمؤسسات المالية

## 9: دراسة ( حاج قويدر قورين ) "أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبية الدولية ( AIS / IFARAS )<sup>45</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى أن عملية القياس بالقيمة العادلة تظهر الحسابات بقيمة أقرب ما يكون من الواقع وأن القيمة العادلة تساعد على قياس الكفاء لأسعار الأسهم والسندات ؛ الذي أصبح أساسا ومقياسا هاما للإعتراف والقياس عند المعالجة المحاسبية للعمليات والمالية ويظهر هذاني المعايير المحاسبية الدولية

المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية

### 1: دراسة ( christensen & Nikolaev 2013 ) بعنوان : Does fair value Accounting for

<sup>46</sup>Non financial Assets pass the market test

تهدف هذه الدراسة 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 لمتخذي 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 الإلتزام بالثبات في الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة

### 2: can tansel kaya (2013) fair value ver sus Historical cost whichis actually

<sup>47</sup>more "fair"

تناولت هذه الورقة مدخل القيمة العادلة وصعوبة تطبيقها وتشدد على محاسبة التكلفة التاريخية لتجنب أي أزمة مستقبلية محتملة ؛ حيث اعتمد الباحث على المنهجين الوصفي والإستقرائي من خلال عرض مؤيد وأنصار كل من المبدئين ( التكلفة التاريخية ؛ القيمة

<sup>45</sup>حاج قويدر قورين؛ القياس المحاسبي بالقيمة العادل في ظل المعايير المحاسبية الدولية؛ مداخلة ضمن الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ؛ يومي 24 و25 نوفمبر 2014م

<sup>46</sup> Hans B chistensen and valeriv niko laev does fair value accounting for non financial Assets pass lthe market Jest theuniversity of Chicago Boolh school of Business 5807 south wood lawn Avenue Chicago Il 60637. 2013.Electronic copy available at /http //ssrn. Com/ abstract.1269515

<sup>47</sup>Can tansel Aricle entitledFair value ver sus Histor ical cost which is actually more Fair ?The Journal of Accounting and Finance Jel classification M49 october/2013

العادلة )؛ بالإضافة إلى الإشارة إلى قضية شركة انرون والنائج 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

### 48<sup>Volhashamkuts( 2010) fais value Accounting: 3</sup>

هدفت الدراسة إلى تحليل الأسس المفاهيمية لمحاسبة القيمة العادلة ومعرفة تطورها وتأثيرها على البيانات المالية والأسواق العالمية ومعرفة مميزات وعيوب محاسبة القيمة العادلة من خلال مقارنتها بالتكلفة التاريخية ؛ وأيضا من أهداف هذا البحث التطرق إلى مدى مساهمة محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية الأخيرة وكذا مناقشة التطورات الأخيرة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما والمعايير المحاسبية الدولية .

وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة يعني التغيير من المبادئ المحاسبية التي تركز على الموضوعية والموثوقية وهذا ماله سلبيات وإيجابيات ؛ وأيضا خلصت الدراسة إلى أن القيمة العادلة أكثر ملائمة من تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية لأنها تقدم معلومات تعكس حالة السوق الحالية ومن ناحية أخرى يمكن أن تتميز القيمة العادلة بالمبالغة في التقديرات الشخصية مما يؤدي إلى ظهور قوائم مالية مشوهة ؛ وفي الأخير اعتبر الباحث أن القيمة العادلة برغم الإنتقادات النموذج الأمثل في الوقت الحالي بينما ينبغي تطويرها بشكل أكبر

### 4: دراسة ( Rerolle g. f2008 ) بعنوان : Le debat sur la juste valeur de l'utopie

#### 49<sup>comptable aurealisme financier</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم القيمة العادلة في المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المالية الأمريكية ؛ وتحليل مفردات التعريف ومقارنتها ببعضها ؛ وتحديد أبرز الصعوبات التي تواجه التطبيق الميداني للقيمة العادلة ؛ وأشار الباحث إلى الجهود المشتركة من طرف كل IASB و FASB في إيجاد معيار مرجعي يوحد مفهوم القيمة العادلة وطرق قياسها وهو ما تجسد فعلا في ظهور المعيار المحاسبي الدولي IFARAS13

وتوصلت الدراسة إلى أن السوق يمتاز بتقلبات وتذبذبات فيصعب الإعتماد عليه كمرجع في القياس وأن تأطير عملية القياس من خلال إطار مفاهيمي صعب ومخالف للمنطق وعليه تكون عملية إشراك المقيمين في إعداد المعايير المحاسبية الدولية عملية هامة لتعزيز وظيفة القياس المحاسبي .

Volha shamkuts. Fair vahue Acconnting unirsity of Iceland .Fac alty of Business Administk ation 48  
master Thesis (2010)

Jean\_florentrerolle le debat sur la juste valeur delutopie comptable au réalisme financier par 49  
rerollejean

## المطلب الثالث : أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة

سنحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى كل من أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة فمن خلال استعراض الدراسات السابقة يلاحظ أن أغلبيتها تناولت متغير من متغيرات الدراسة الحالية وهو القيمة العادلة ؛ باستثناء دراسة " صغراوي رفيقة " التي تناولت نفس الموضوع بنفس عينة الدراسة ( أكاديميين ومهنيين ) ؛ إلا أنها تطرقت إلى أثر محاسبة القيمة العادلة في تفعيل الخصائص النوعية ومصداقية الإفصاح ؛ وذهبت دراسة " مريم بالأطرش " لقياس مدى مساهمة القيمة العادلة في ترشيد قرارات الإستثمار في الأوراق المالية عن طريق إجراء مقارنة بين 4 دول من بينها الجزائر ؛ ودراسة " مخلوفي نعيمة " تطرقت إلى متطلبات تطبيق القيمة العادلة وهل البيئة ترقى لمتطلبات التطبيق ؛ ودراسة " اسماعيل سبتي " تطرقت لتطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح في حسابات المجموعة ؛ ودراسة " حمدي فلة " كانت عبارة عن دراسة حالة عن كيفية تأثير القيمة العادلة على المؤشرات المالية وغيرها في الإبلاغ المالي في البنوك ؛ كما تناولت دراسة " هشام شلغام " بدائل القياس وماهو الأنسب للبيئة الجزائرية ؛

واختلفت هذه الدراسة عن كل الدراسات في طريقة جمع البيانات ( المقابلة ) وطريقة المعالجة وكذا اختلافها عن جل الدراسات في العينة ؛ حيث لم يتم التمييز في اختيار العينة إذ شملت كل من له دخل ( مهنيين وأكاديميين ) ؛ وهذا لمحاولة الوقوف على مايعيق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

## خلاصة الفصل :

في نهاية الفصل وبعد تطرقنا لكل من الإطار المفاهيمي للقياس وأدبيات القيمة العادلة يمكن القول أن القياس هو المرآة التي تعكس صورة المؤسسة فكل ما كانت أداة القياس صادقة وملائمة وموضوعية يكون اتخاذ القرار سليم ؛ لأن القياس هو ترجمة نقدية لأحداث المؤسسة الماضية والحالية لتوفير معلومات أقرب للواقع ؛ وكذلك عرضنا من خلاله مجموعة من المفاهيم حول القيمة العادلة ؛ كما تناولناها في الواقع المحاسبي الجزائري وفق النظام المحاسبي المالي ؛ والجدل يبقى دائما قائم في مجال القياس من خلال اختيار الطريقة المناسبة للتمثيل الصادق عن المعلومات ونستنتج من خلاله أن المشرع الجزائري أجاز تطبيق القيمة العادلة لمجموعة من الأصناف متى سنحت الفرصة لذلك ؛ وهذا من أجل التعبير الصادق عن الوضعية المالية ؛ ولاكن توجد هناك العديد من العوائق والتحديات التي تقف أمام القيمة العادلة ؛ وهذا ماسوف يتم التعرض له في الفصل الثاني فيما يخص بالدراسة الميدانية والتي نهدف من خلالها للوقوف على إشكالية تطبيق القيمة العادلة في الواقع المحاسبي الجزائري .

الفصل

الثاني

دراسة ميدانية حول إشكالية تطبيق

القيمة العادلة في البيئة المحاسبية

الجزائرية



## تمهيد :

بعد التطرق للجانب النظري للدراسة وذلك من خلاله تطرقنا للإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة وماتواجهه هذه الأخيرة من تحديات في الواقع المحاسبي الجزائري ؛ كذلك تطرقنا للجانب التطبيقي للدراسة من خلال عرض بعض الدراسات السابقة للموضوع ؛ وسنحاول في هذا الفصل إسقاط ماتم تناوله في الجانب النظري على الشق العملي ؛ ولتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتبني المقابلة (المفتوحة والمصوبة) كأداة رئيسية لجمع المعطيات من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين ؛ حيث يرى VilatteJean- Christophe أن المقابلة يمكن أن تكون الأداة الرئيسية المعتمد عليها لاختبار صحة الفرضيات من عدمه<sup>50</sup>.

استنادا لطبيعة الموضوع والهدف منه استخدمنا البحث النوعي وذلك بإجراء مجموعة من المقابلات المفتوحة والمصوبة مع أفراد عينة تم اختيارهم بالاعتماد على أسلوب العينة القصدية ؛ وهذا للضمان الجيد لنوعية المعلومات لمحوري الدراسة ؛ نظرا لمكتسباتهم وخبرتهم والمراكز التي يشغلونها بعد التصميم النهائي لمحوري المقابلة والقيام بها مع أفراد العينة ؛ إرتأينا أن نتناولها من خلال مبحثين المبحث الأول نتعرض فيه الى منهج الدراسة وطريقة جمع البيانات ؛ وكذا مجتمع وعينة الدراسة وأهم ماتم مواجهته الدراسة من قيود أثناء النزول للميدان وذلك في المطلب الأول ؛ أما المطلب الثاني فتطرقنا فيه إلى أداة جمع البيانات وهي المقابلة بنوعيتها واستخدم المنهج الإستقرائي في التحليل باستخدام تحليل المحتوى لإجابات المستجوبين ؛ والمبحث الثاني الذي تناولنا فيه مطلبين ؛ الأول نعرض فيه نتائج الدراسة الميدانية ؛ أما المطلب الثاني فنحاول من خلاله مناقشة النتائج وتحليلها وقسم الفصل كالتالي:

## المبحث الأول : الطريقة والأدوات

المطلب الأول : الطريقة المستخدمة

1

المطلب الثاني : الأدوات المستخدمة

## المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

لمطلب الأول : النتائج

المطلب الثاني : المناقشة

50 -فاطمة حميد ؛ أثر ثقافة الفاعلين في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي والمالي في الجزائر ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة الجزائر3 ؛ الجزائر ؛ 2017 ؛ ص 125.



## المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

ستتطرق في هذا المبحث بشكل توضيحي إلى المنهجية المتبعة في الدراسة ؛ حيث تحتوي على أساليب جمع البيانات ومنهجية أداة الدراسة والتعريف بها ؛ ومجتمع الدراسة والعينة المستهدفة .

### المطلب الأول : الطريقة المستخدمة

يتناول هذا المطلب عرض للطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التطرق للمنهجية و مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات

### الفرع الأول : منهج وجمع بيانات الدراسة

أولا : منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي وعلى المقابلة كأداة رئيسية لفهم الواقع وتحليله وصياغة النتائج

### ثانيا : جمع بيانات الدراسة

تم الإعتماد على عدة أساليب لجمع البيانات في هذه الدراسة ؛ وقد إعتدنا أساسا على المقابلة في الجانب الميداني ؛ وعموما

تشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية وهي كالتالي :

1 : بيانات ثانوية : وتمثل في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والمقتنيات ؛ والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالموضوع بحيث تم

تغطية الجانب النظري من الدراسة

2 : بيانات أساسية : تشكلت من المقابلة التي تم بناؤها إنطلاقا من الأسئلة المفتوحة ؛ والتي نعتقد أنها تتلائم مع طبيعة الدراسة

ومتغيراتها وأهدافها ؛ وتم إعدادها بالإعتماد على عدد من إستبيانات الدراسات السابقة ؛ بعد تعديلها بما يتوافق مع موضوع

الدراسة ؛ و حيث تتكون إستمارة المقابلة من جزأين الجزء الأول يحتوي على البيانات الشخصية الخاصة بعينة الدراسة ؛ أما الجزء

الثاني فيتكون من مجموعة الأسئلة الخاصة للإجابة على الفرضيات

### الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

أولا : مجتمع الدراسة

شمل مجتمع الدراسة كل من المهنيين والأكاديميين على حد سواء ذات العلاقة بالنظام المحاسبي كمجال لتطبيق هذه الدراسة

ثانيا : عينة الدراسة

الفئة الأولى : الأكاديميون والباحثون : تمثلت هذه الفئة في الأساتذة الجامعيين المتخصصين في المحاسبة بالإضافة إلى بعض طلبة

الدراسات العليا في نفس المجال البحثي

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

الصنف 1 : الخبراء المحاسبين والجباةين والقضائين

الصنف 2 : محافظي الحسابات

الصنف 3 المحاسب ؛ وتنقسم هذه الفئة إلى قسمين 1 المحاسب المعتمد ؛ 2 المحاسب في المؤسسة الإقتصادية

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

ومن أجل إتمام هذه الدراسة تم إختيار عينة غير عشوائية ( عينة قصدية ) ؛ الهدف من إستخدام البحث النوعي هي لتحديد مقابلات بشكل مقصود ؛ وتحديد الأشخاص الذين يمكن أن يساعدو الباحث على فهم والوصول إلى المراد من المقابلة وإشكالية الدراسة ؛ وهذه العينة غير ممثلة لكافة وجهات النظر ولكنها تعتبر أساس متين للتحليل العلمي ومصدر ثري للمعلومات التي تشكل قاعدة مناسبة للباحث حول موضوع الدراسة .

### الفرع الثالث: قيود ومشاكل الدراسة

من الطبيعي أن تكون هناك بعض القيود التي تكتنف الدراسة ومما تم مواجهته من قيود في هذا البحث مايلي :

\_\_ بعض المقابلات تم إلغاء مواعيدها

\_\_ كان البعض في شكل مراسلات عبر البريد الإلكتروني

\_\_ هناك بعض الأسئلة يكتفي المقابل بالإجابة بنعم أولا أو يأخذ صفة الحياد أو لا تعليق ؛ وهي إجابة غير واضحة

\_\_ غياب المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة أصلا بالنسبة للمستجوبين الذين ليس لهم تكوين أكاديمي كافي بالمجال

ملاحظة : بالنسبة لغياب المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة عند المستجوبين هناك من إمتنع أصلا عن المقابلة بعد إعلامهم أن الموضوع يخص القيمة العادلة سواءا من المهنيين وحتى الأكاديميين بحجة أنهم لا تربطهم علاقة بالقيمة العادلة إلا الإسم لكونهم مهنيين في المجال أو أساتذة في المحاسبة ويرجعون هذا إلى الغموض الذي يعترها فضلا عن الإتهامات الموجهة لهذا المبدأ وعلاقته بالأزمة المالية العالمية لسنة 2008.

المطلب الثاني : الأداة المستخدمة والأسلوب المتبع في التحليل

### الفرع الأول : أداة جمع البيانات

المقابلات<sup>51</sup>: تحذف من خلال استعمالنا لأداة المقابلة إلى طرح فرصة للتعامل المباشر وملاحظة التعابير الشخصية للمستجوبين ( وهذا ما يميز هذه الطريقة عن مثيلاتها ) فالإنقباض أو الإرتياح في التعامل أثناء المقابلة تعتبر بمثابة معلومة خام لها مدلولاتها التي يمكن تفسيرها وتحليلها ؛ وقد إتخذت المقابلة التي تم إجراؤها شكلين هما :

1 : المقابلة المفتوحة : وهي التي لا يسبقها تحضير وتحديد للأسئلة وإنما تكون كشيء مناقشة للموضوع مع المتخصصين في المجال سواء كانوا مهنيين وأكاديميين ؛ وأكثر من تم معهم هذا النوع من المقابلات هم الأساتذة الجامعيون الذين يمارسون العمل المحاسبي في مكاتبهم الخاصة ؛ وقد بلغ عدد هذه المقابلات 4

2 : المقابلة المصوبة<sup>52</sup> وتسمى كذلك بالمقابلة الموجهة ذات الأسئلة الخاصة ؛ وهي المقابلة التي يقوم بها الباحث بوضع مجموعة من الأسئلة المغلقة ؛ أعدت من نتائج المقابلات المفتوحة بالطريقة التي تخدم أهداف وفرضيات البحث ؛ وهذا النوع يشبه إلى حد كبير الإستبيان ؛ إلا أن الباحث في ظل هذا النوع من المقابلات يمكنه التدخل وطلب تفسيرات وتوضيحات من المستجوب حول الأجوبة التي تحصل عليها ؛ كما يسمح هذا النوع من المقابلات بالحصول على سلسلة من الإجابات القابلة للقياس والمقارنة بينها ؛ وقد بلغ عدد هذه المقابلات 20 مقابلة ؛ ويؤكد (MILES & HUBERMAN)<sup>53</sup> بأن ستة إلى ثمانية لقاءات أو مقابلات تكفي لتبرير نتائج الدراسة

وقد تم تصميم دليل هذه المقابلات على ضوء ماتم تناوله في الجانب النظري وكذا نتائج المقابلات المفتوحة وتم من خلال ذلك وضع محورين أساسيين تغطي فرضيات البحث

وفي هذا الصدد تم إعداد استمارة المقابلة والقيام بها مع أفراد العينة ؛ لإشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في الجزائر وكانت كلها عبارة عن أسئلة مفتوحة

وقد شملت الإستمارة على جزأين الجزء الأول من الأسئلة هدفه الحصول على معلومات عامة حول المستجيب ؛ والجزء الثاني تضمن على محورين رئيسيين وفقا لفرضيات الدراسة التي اندرجت تحتها مجموعة من الأسئلة ؛ وتم الحرص على أن تغطي المحاور بأسئلتها الإشكالية الرئيسية للموضوع ؛ وقد قدمت الأسئلة للتحكيم من قبل أساتذة مختصين في المجال

<sup>51</sup>مهارة أمال ؛ محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الإنتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية "دراسة حالة الجزائر؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2016 ؛ ص 65

<sup>52</sup>فطيمة حميد ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 115

<sup>53</sup>مهارة أمال ؛ مرجع سبق ذكره ؛ ص 65

وهدفت الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري على الواقع الميداني للجزائر من خلال تقصي وجهات النظر؛ للمستجوبين حول إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛ وتفصل أهداف الدراسة حسب محوري المقابلة وهي كالتالي

المحور الأول :

يهدف هذا المحور إلى الوقوف حول رؤية وتوجه ذوي العلاقة بالمحاسبة حول مبدأ التكلفة التاريخية وملائمته للبيئة الاقتصادية محل الدراسة؛ وخصص لافتراض الفرضية الأولى التي مفادها " يرغب المهتمين بالمحاسبة بتجاوز تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس "

المحور الثاني :

يهدف هذا المحور إلى معرفة جاهزية البيئة الاقتصادية لاحتضان وتبني مفهوم القيمة العادلة؛ وخصص لافتراض الفرضية الثالثة التي مفادها " إمكانية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في الجزائر "

#### الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة

تم الإعتماد على المنهج الإستقرائي؛ وقد اعتمدنا في ذلك ( 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 بين شهرين مارس وأفريل لسنة 2018

### المبحث الثاني : النتائج والمناقشة

#### المطلب الأول : النتائج

سنحاول في هذا المطلب عرض النتائج المتوصل إليها في معالجة البيانات؛ التي تم جمعها عن طريق المقابلة باستخدام تحليل المحتوى لها؛

#### الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية المتعلقة بعينة الدراسة

سنتطرق للخصائص الديمغرافية للعينة التي أجريت معها المقابلة؛ بالتطرق للمعلومات الشخصية لأفراد هذه العينة (المستوى العلمي؛ الوظيفة؛ الخبرة) وذلك كما تبينه الجداول التالية :

## 1 : المستوى التعليمي

الجدول رقم ( 1-3 ) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

المجموع		المهنيين		الأكاديميين		العينة	
%	التكرار	بالنسبة لحاملي %	التكرار	%	التكرار	التكرار	المستوى
50%	10	76.92%	10	-	-		ليسانس
-	-	-	-	-	-		ماستر
25%	5	15.38	2	42.14%	3		ماجستير
25%	5	7.69	1	57.14%	4		دكتوراه
100%	20	100%	13	100%	7		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 1-3 ) أن توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي بلغ 50% بالنسبة لحاملي شهادة الليسانس وهي الفئة الأكثر تكرار في عينة الدراسة ؛ ثم تليها نسبتين متساويتين 25% لكل من حملة الماجستير والدكتوراه ؛ ويلاحظ النسبة المنعدمة لحاملي شهادة الماستر 0% ؛ نستنتج مما سبق أن أفراد العينة من ذوي الكفاءة والمستوى الأكاديمي العالي مما يضيفي على الإجابات مصداقية ودقة .

## 2 : الوظيفة

الجدول رقم ( 4-1) توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	التكرار	%
استاذ	7	35%
خبير محاسب	1	5%
خبير جبائي	1	5%
محافظ حسابات	2	10%
محاسب معتمد	1	5%
خبير قضائي	1	5%
محاسب موظف	3	15%
مدير المالية	4	20%
المجموع	20	100%

المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

نلاحظ من خلال الجدول ( 4-1 ) أن أفراد العينة تشكلت بنسب متفاوتة ومتباينة ؛ فبلغت نسبة الأكاديميين 35% ؛ في حين 65% الباقية توزعت بين عينة المهنيين محل الدراسة ؛ وتوزعت هذه النسب بين مديري المالية بالمؤسسات الوطنية وذلك بنسبة 20% ؛ والمحاسبين الموظفين بنسبة 15% ؛ و محافظ الحسابات بنسبة 10% ؛ بينما أخذ كل من الخبير المحاسبي والجبائي والقضائي والمحاسب المعتمد بنسبة 5% لكل فئة ؛ هذه النسب تسمح بالتعرف على جميع أفراد العينة ؛ من الجانب النظري الممثل بالأساتذة الجامعيين والجانب التطبيقي من وجهة نظر المهنيين ؛ مما يمكن الإعتماد على نتائج العينة والعمل بها .

3: الأقدمية :

الجدول رقم ( 5-1) توزيع أفراد العينة حسب الأقدمية

المجموع		المهنيين		الأكاديميين		العينية	
%	التكرار	%	التكرار	%	التكرار	التكرار	عدد السنوات
5%	1	-	-	14.28%	1	أقل من 5	
40%	8	30.76%	4	57.14%	4	10-5	
55%	11	69.23%	9	28.57%	2	أكثر من 10	
100%	20	100%	13	100%	7	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

يتضح من الجدول ( 5-1) ان النسبة الكبرى لعدد سنوات الأقدمية لأفراد العينة كانت للفئة الأكثر من 10 سنوات حيث شكلت نسبة 55% من إجمالي العينة ؛ وتليها الفئة ما بين 5-10 سنوات بنسبة 40% ؛ أما الفئة الأقل من 5 سنوات فكانت نسبتها ضعيفة شكلت 5% وتدل هذه النتائج أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بأقدمية جيدة ؛ مما يعكس إيجابا على نتائج الدراسة

ملاحظة : لم يتم الإعتماد في إخراج الجداول على أي برنامج إحصائي (spss)؛ وإنما أعتمد على Excel مباشرة

الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين إتجاه محوري المقابلة

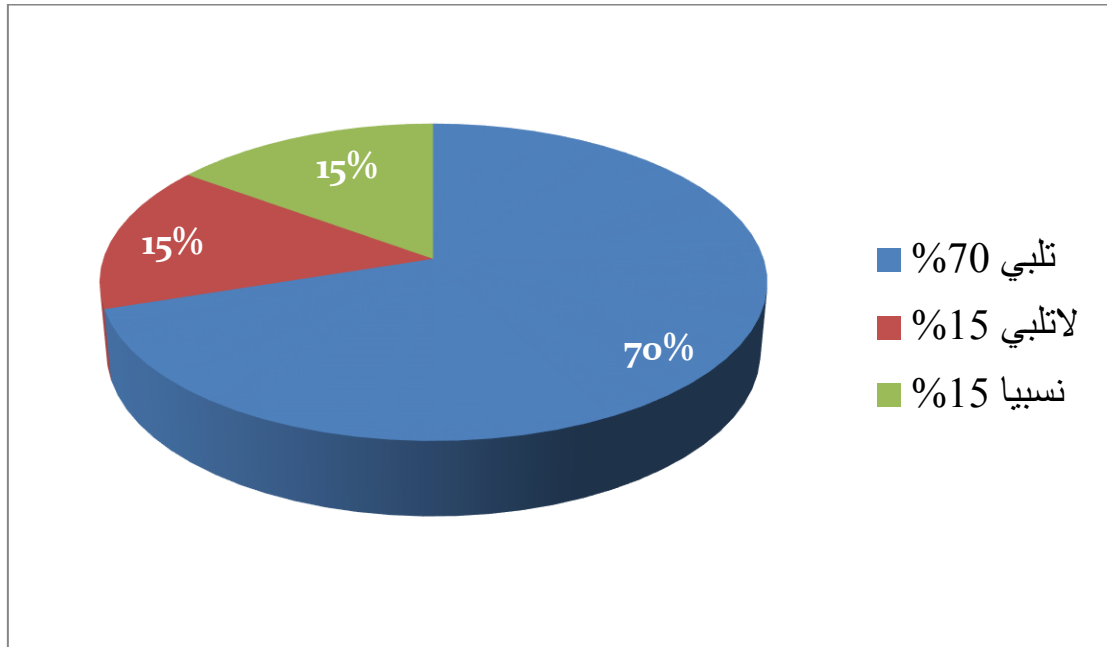
سنحاول عرض نتائج عينة الدراسة بخصوص كل سؤال من الأسئلة المقدمة ؛ ثم استنتاج إتجاه العينة لكل محور من محوري المقابلة وهذا بالإعتماد على المنهج الإستقرائي بتحليل المحتوى .

## المحور الأول : رأي المهتمين بالمحاسبة حول تطبيق التكلفة التاريخية

إن التوجه الدولي نحو مقياس القيمة العادلة خطوة جديدة لاسيما توجه مجلس المعايير المحاسبية الدواية ؛ وكذا مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية ؛ وان الاهتمام حول المفاضلة بين الملائمة والموثوقية أثارت مواضيع محاسبية شائكة ؛ وأهم هذه المواضيع إعتبار القيمة العادلة أكثر ملائمة من التكلفة التاريخية لمستخدمي القوائم المالية ؛ فمن هذا المنطلق إرتأينا أن نستهل أسئلة هذا المحور بهذه النقطة بالذات ؛ وهذا للوقوف على مقدار تلبية المعلومة المحاسبية المعدة وفق التكلفة التاريخية لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال وجهة الأكاديميين والمهنيين على حد سواء .

## الشكل رقم ( 2-1 )

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



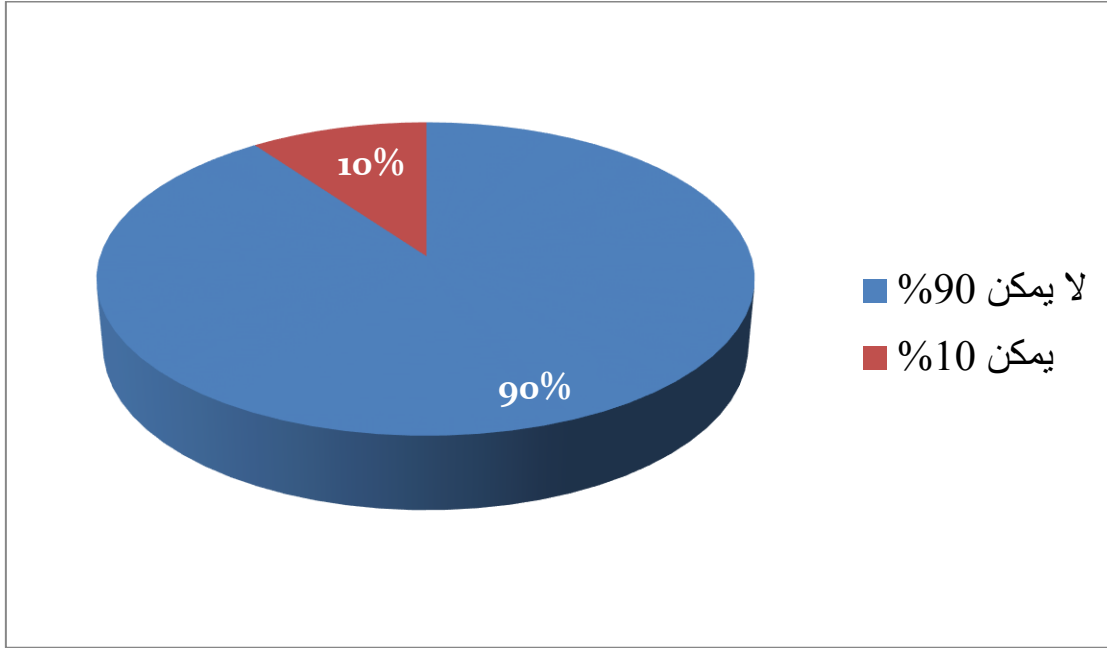
المصدر : من إعداد الطالب إستنادا على Excel .

أظهرت المقابلات أن أغليبتهم 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 لاتقتنع إلا بتطبيق التكلفة التاريخية ؛ في حين 15 بالمئة من المستجوبين يرون أنها لا تلي إحتياجات مستخدمي القوائم المالية بالنظر للقصور التي تعانیه ؛ فهي لاتساعد الإدارة على إتخاذ قرارات في إحلال أصولها المادية ؛ وبالتالي فهي لاتحافظ على رأس المال المادي ( الطاقة الإنتاجية ) ؛ كما لاتساعد الدائون والمستثمرين في إتخاذ قرارات التمويل نظرا لعدم وضوح وضعية المؤسسة ؛ أما 15 بالمئة الباقية فيرون أنها تلي إلى حد كبير ( بشكل نسبي معتبر ) لأنها تتماشى مع خاصية الموثوقية ؛ وتبقى أحيانا غير ملائمة بالنسبة لبعض القرارات خاصة التسييرية منها



## الشكل رقم ( 2-2 )

هل يمكن التخلي عن استخدام التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ؟ ولماذا :

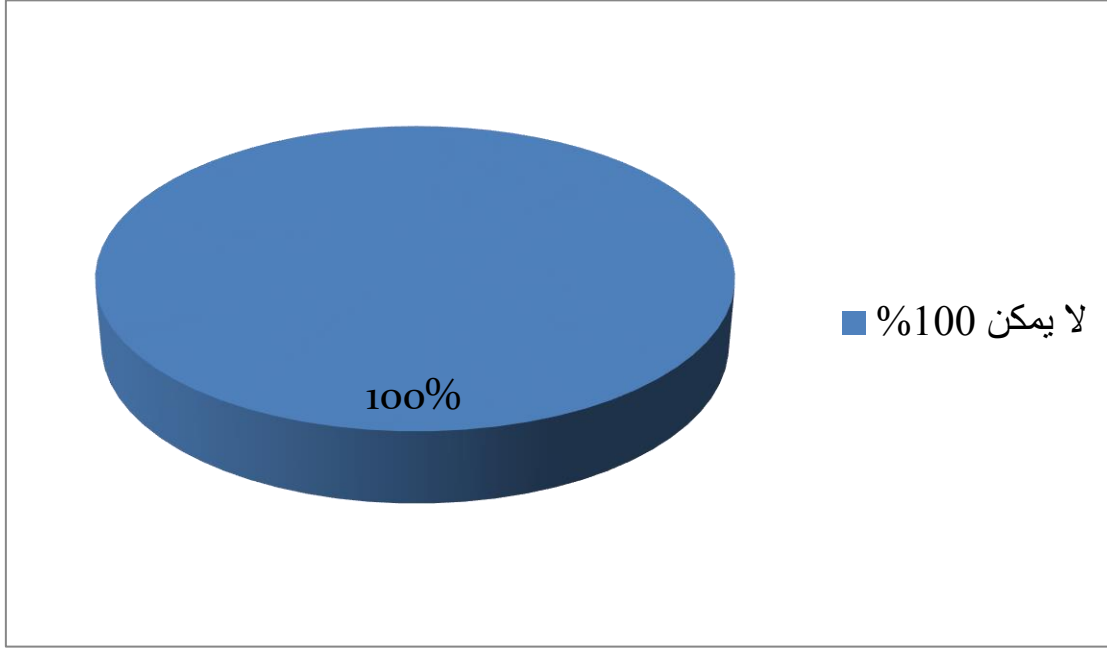


المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

أما فيما يخص رأيهم حول إمكانية التخلي عن تطبيق التكلفة التاريخية في القياس ؛ فقد أكد مانسبته 90 بالمئة أنه لا يمكن التخلي عنها ؛ وذلك لأنها الطريقة الأسهل والتي يمكن تطبيقها بعناية وموضوعية ؛ فضلا على أنها وسيلة الأساسية للقياس والمقترنة بأداة إثبات ملموسة ؛ كما أنه لا يوجد معيار آخر للقياس في الوضع الحالي بغياب السوق ؛ واختلاف التقييم بين الخبراء للعنصر الواحد ؛ فبغيا آليات التقييم بالقيمة العادلة تعتبر التكلفة التاريخية الأنسب للبيئة الجزائرية ؛ في حين يرى مانسبته 10 بالمئة أنه يمكن التخلي عن استخدام التكلفة التاريخية في حالة توفر إمكانية القياس للبدائل المتاحة .

## الشكل رقم ( 2-3 )

إلى أي مدى يمكن الإعتماد على المعلومات المستندة للتكلفة التاريخية كأساس دقيق للتنبؤ

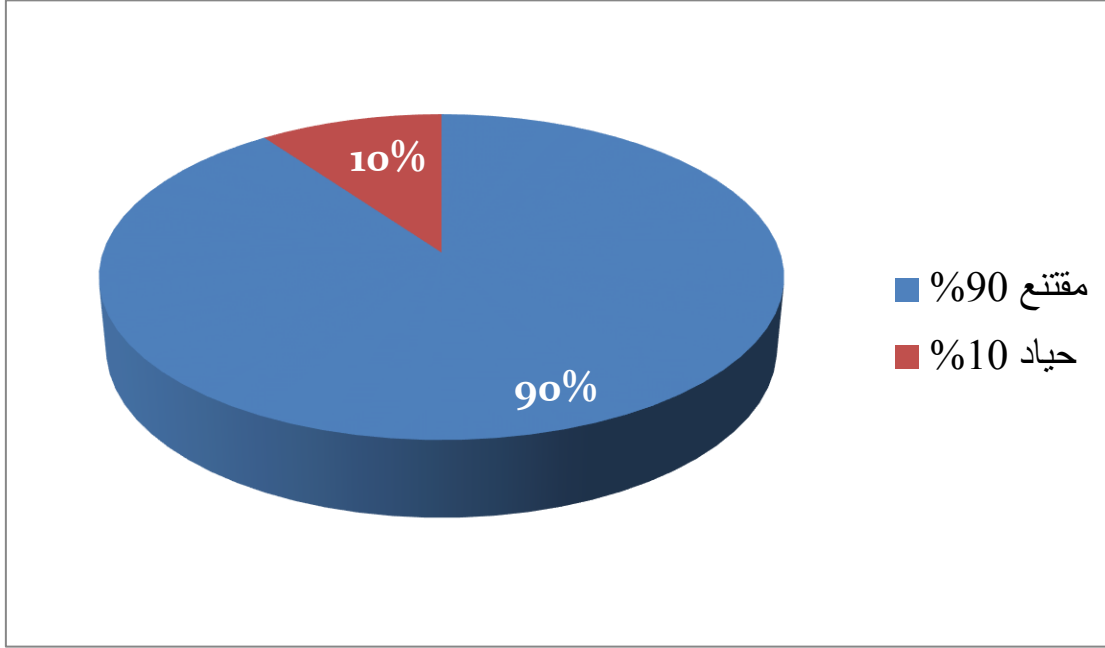


المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

بخصوص إمكانية الإعتماد على المعلومات التاريخية كأساس للتنبؤ فقد أجمعت العينة برمتها على أنه لا يمكن ذلك بتاتا لأنها لا تعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة فتكون بهذه الحالة معلومات مضللة ؛ فمتخذ القرار يحتاج إلى معلومات تعكس الأحداث الجارية للتمكن من التنبؤ بالأحداث المستقبلية حتى يتسم القرار بالرشادة ؛ فضلا على أن هناك من المستجوبين من نفى وجود التنبؤ في البيئة الإقتصادية الجزائرية لأنها غير نضجة .

## الشكل رقم ( 2-4 )

هل أنت مقتنع بتطبيق التكلفة التاريخية ؟ ولماذا ؟

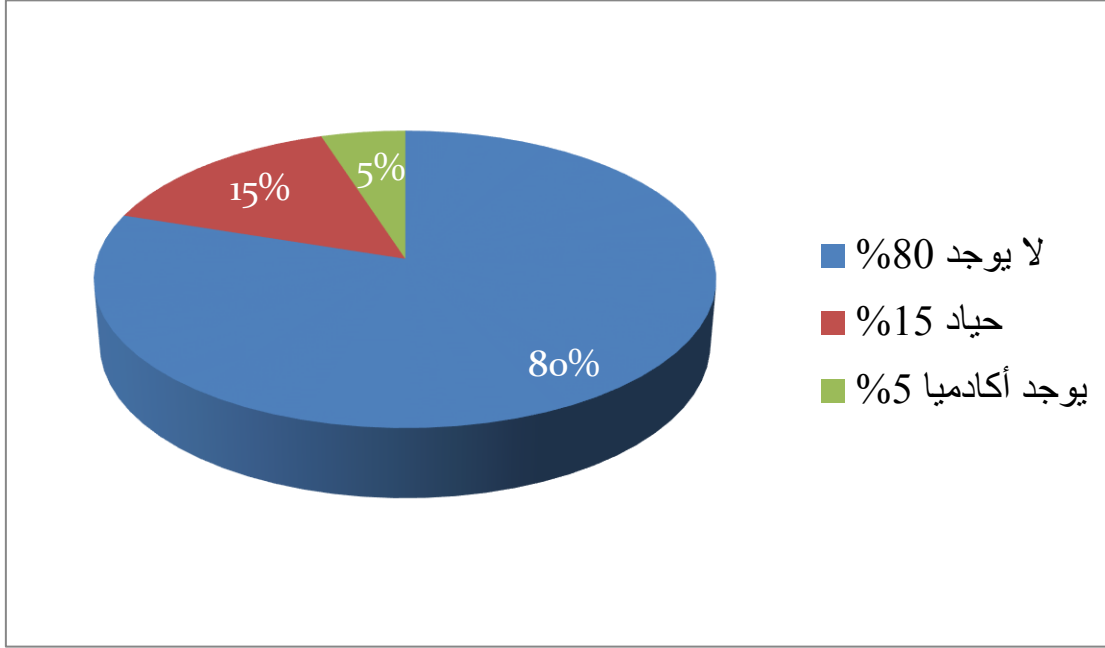


المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

وبالنسبة للاقتناع بتطبيق التكلفة التاريخية وسببه فقد عبر أغلبيتهم مانسبته 90 بالمئة بقناعتهم بها وهذا لأن البيئة لا توفر آليات استعمال بديل لها نظرا للإعتماد على التقدير الشخصي؛ ونظرا لاحتياجات المستخدمين كذلك ( إدارة الضرائب ) ؛ كما أنها الوحيدة المثبتة بسند فالواقع فرض نفسه لغياب السوق ؛ في حين مانسبته 10 بالمئة بقوا على الحياد في الإجابة عن هذا السؤال

## الشكل رقم ( 5-2 )

ماهي أهم المشاكل المرتبطة بتطبيق التكلفة التاريخية أو التي صادفتكم في مجال عملكم

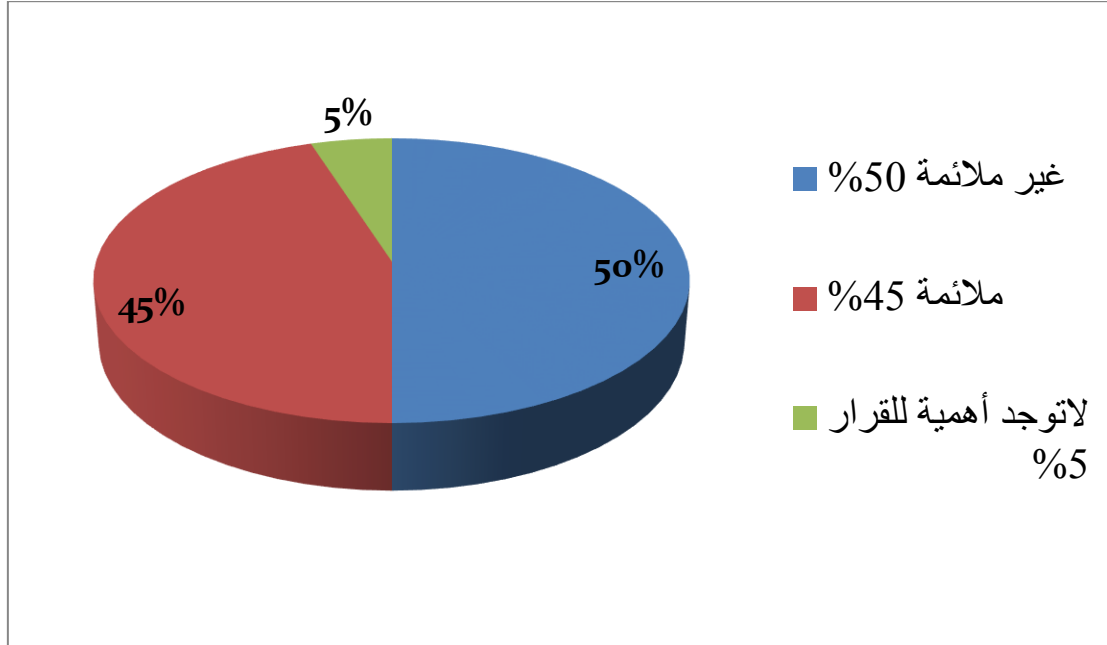


المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

وبخصوص ما يواجهه تطبيق التكلفة التاريخية من عوائق فقد أكد مانسبته 80 بالمئة بعدم وجود أي مشاكل في تطبيقها ؛ بل هي الطريقة الحالية من أية مشاكل لأن المتعاملين الإقتصاديون يستخدمونها ؛ في حين بقي مانسبته 15 بالمئة على الحياد في الإجابة على هذا السؤال ؛ وقد عبر مانسبته 5 بالمئة أنه في المجال الأكاديمي يمكن الاستدلال بموضوع التحليل المالي ؛ فمادمت معلومات التكلفة التاريخية مضللة ؛ فتحليل الوضعية المالية للمؤسسات يصبح قد حاد عن الدلالة المطلوبة أو المسطرة له ( مشكلة تقنية ) .

## الشكل رقم ( 6-2 )

هل يمكن الحكم على مدى ملائمة وكفاية المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية في اتخاذ القرارات بناء على مستوى فهمها :



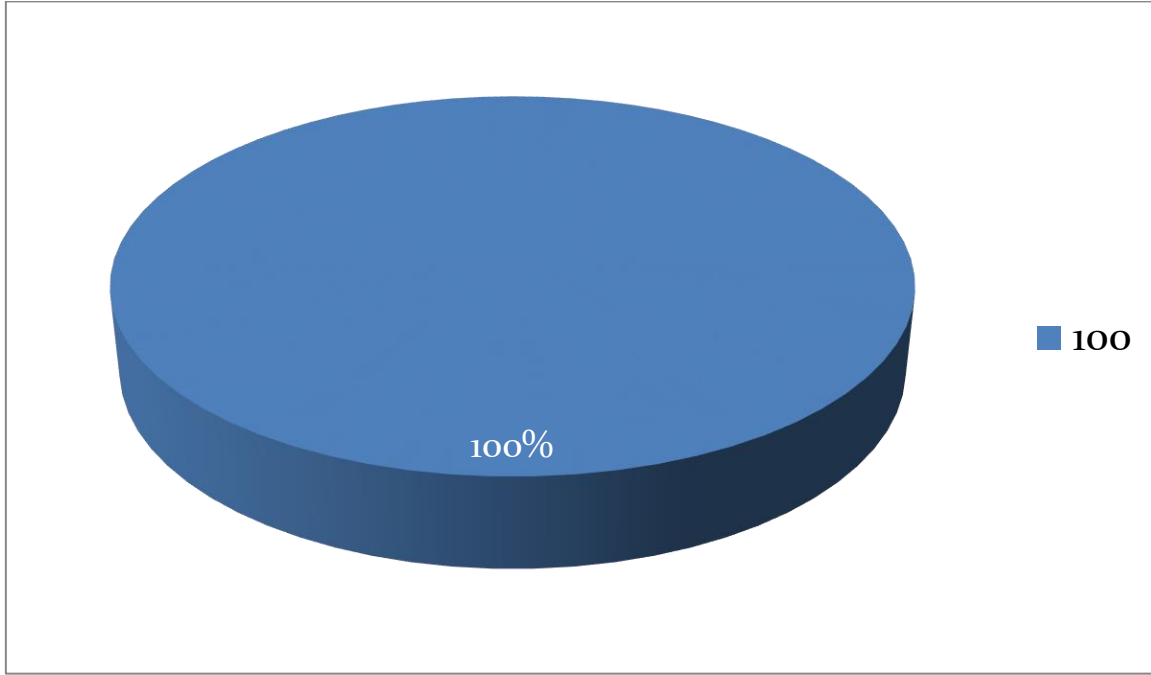
المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

وما يتعلق بالحكم على مدى ملائمة وكفاية المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية في اتخاذ القرار ؛ فقد أكد مانسبته 50 بالمئة أن المعلومات التاريخية غير ملائمة لاتخاذ أي قرار ؛ فاتخاذ القرارات أصلا لا يقتصر فقط على قراءة المعلومات والقابلية للفهم ؛ وإنما على موثوقية المعلومات وملائمتها على حساب حاجة مستخدمي المعلومة المحاسبية ؛ في حين أبدى مانسبته 45 بالمئة بأنها في الوضع الحالي كافية لحد ما ؛ وهذا لموثوقيتها والحاجة منها ؛ ولاكن يرون بضرورة تحسين هذه القراءة وذلك عن طريق زيادة عدد أكبر عدد من الإفصاحات في الملاحق ؛ وعموما تحسين ظروف البيئة الجزائرية ؛ أما نسبة 5 بالمئة يرون أنه لا توجد أهمية لاتخاذ القرارات في البيئة الجزائرية ؛ لأن القرارات المنتظرة يفترض أن تكون قرارات استثمارية في الأسهم ورؤوس أموال الشركات الكبيرة في الوطن ؛ إلا أن البيئة غير نضجة لذلك .

المحور الثاني : إمكانية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

الشكل رقم ( 07-2 )

ماهي الشروط التي ترى أنه ينبغي توفرها في البيئة الجزائرية حتى يتسنى تطبيق القيمة العادلة :

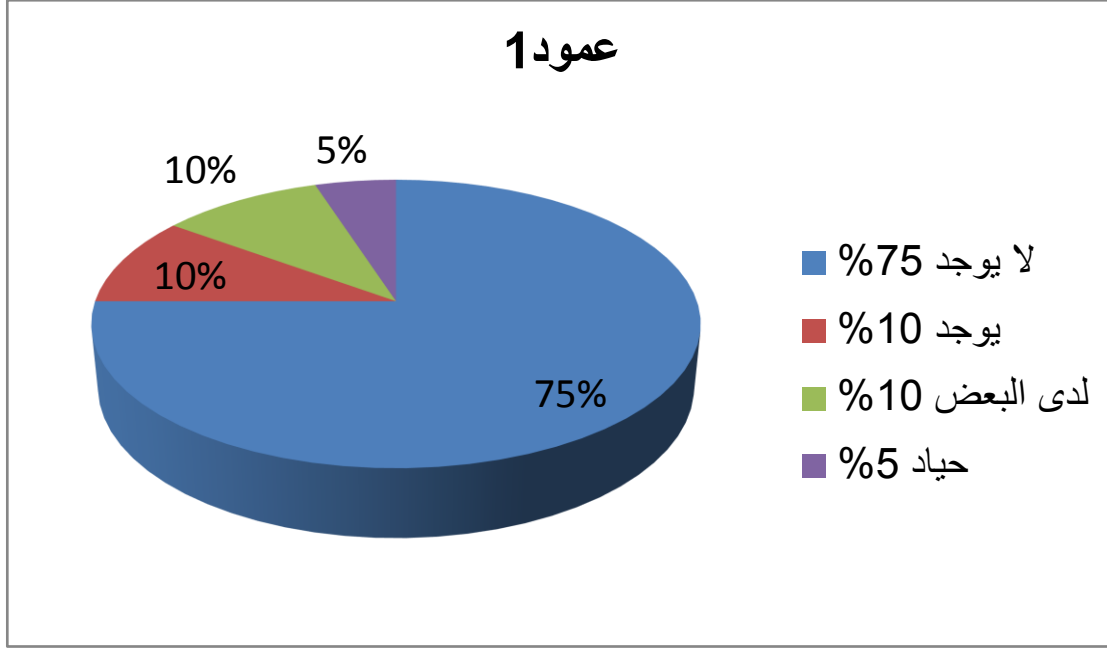


المصدر من إعداد الطالب بالإعتماد على Excel.

ولمحاولة استطلاع آراء العينة حول الشروط الواجب توفرها في الجزائر حتى يتسنى تطبيق القيمة العادلة فقد أجمعت العينة برمتها 100 بالمئة على ضرورة وجود السوق المالي النشط ؛ ومن أفراد العينة من اكتفى بهذا الشرط الوحيد ومنهم من عدد أخرى ؛ فقد عبر مانسبته 10 بالمئة على ضرورة وضع دليل لتوضيح طرق التقييم وفق القيمة العادلة ؛ وعبر مانسبته 10 بالمئة عن ضرورة إيجاد مستخدمين تتماشى إحتياجاتهم مع خاصية الملائمة ؛ وكذا عبر مانسبته 10 بالمئة عن ضرورة وجود كوادر علمية ذو كفاءة عالية مؤهلة لتطبيق ذلك ؛ في حين عبر مانسبته 10 بالمئة عن ضرورة وجود تكوينات في المجال وكذا توافق التشريعات المالية والجبائية لتكون متكاملة فالسوق وحده لا يكفي لذلك ؛ في حين يرى مانسبته 20 بالمئة أنه لا بد من تكوين بنية تحتية ( إطار قانوني وتشريعات متوافقة ) تتناسب مع هذه المفاهيم ؛ ويرى مانسبته 20 بالمئة أنه يجب رفع الإحتكار عن الأنشطة الإقتصادية وضرورة فتح رأس مال الشركات حتى يتسنى تطبيق القيمة العادلة ، ( أعتمد في الشكل البياني ماأجمعو عليه )

## الشكل رقم ( 08-2 )

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

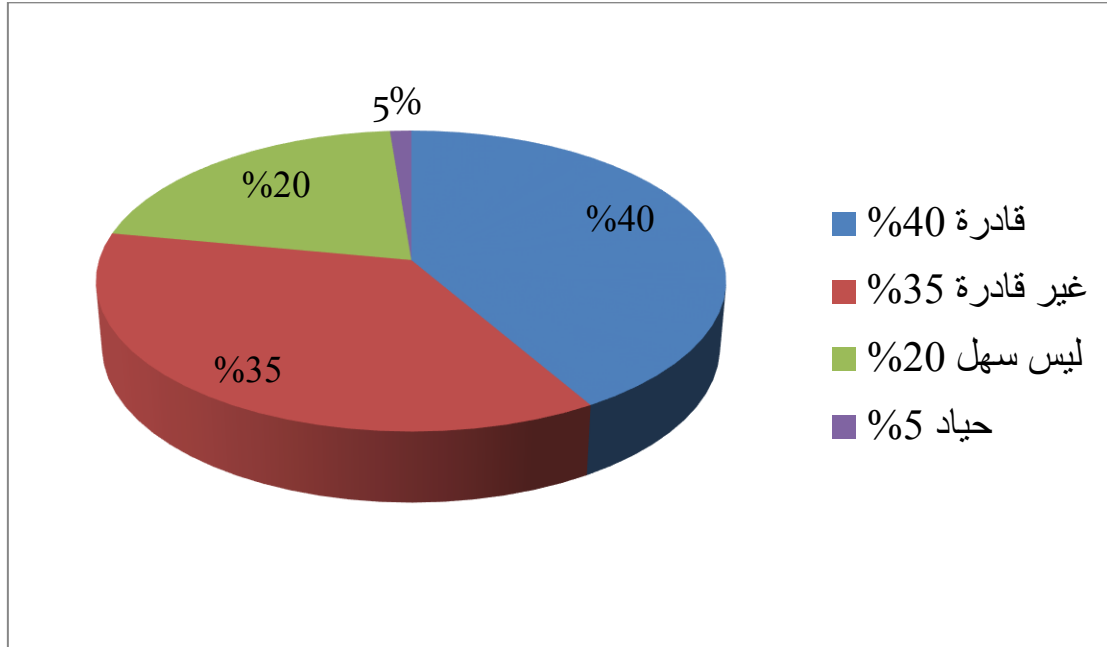


المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel.

وبخصوص توجه المحاسبين من أجل تطبيق القيمة العادلة فقد عبر مانسبته 75 بالمئة أنه لا يوجد توجه لذلك وهذا لنقص التكوين في المجال ؛ فمن غير المعقول أن يطبقو ما لم يدركو بعد ؛ وأن المحاسبين ملزومين بتطبيق القانون ( فقد عبر بعضهم أنهم 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 فهذه الكيفية يصعب عليهم ذلك ؛ زيادة على ذلك فالواقع الإقتصادي لا يفرضها ؛ في حين عبر مانسبته 10 بالمئة أن هناك توجه من قبل المحاسبين نحو هذا الأسلوب من القياس ؛ وعبر مانسبته 10 بالمئة أن هناك البعض منهم له هذا التوجه وذلك لمن له تكوينات حديثة مستمرة خصوصا في المعايير المحاسبية الدولية ؛ في حين بقي مانسبته 5 بالمئة على الحياد في هذا السؤال .

الشكل رقم ( 09-2 )

هل يمكن للمؤسسات تطبيق القيمة العادلة:



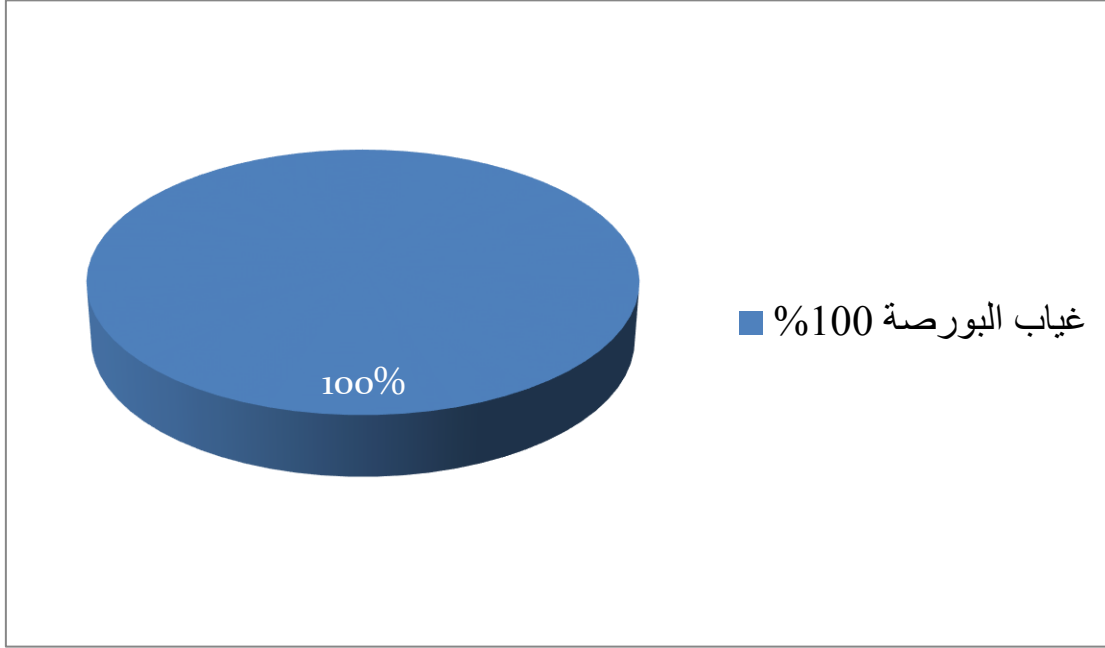
المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel

أما عن قدرة المؤسسة وإمكانيتها من تطبيق القيمة العادلة 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 التقييم 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 الإقتصادية 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 نسبي إذا توفرت شروطها وهذا يرجع لدرجة خبرة المحاسبين ؛ وبقي مانسبته 5 بالمئة على الحياد في هذا السؤال .



## الشكل رقم ( 10-2 )

ماهي المعوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة ؟

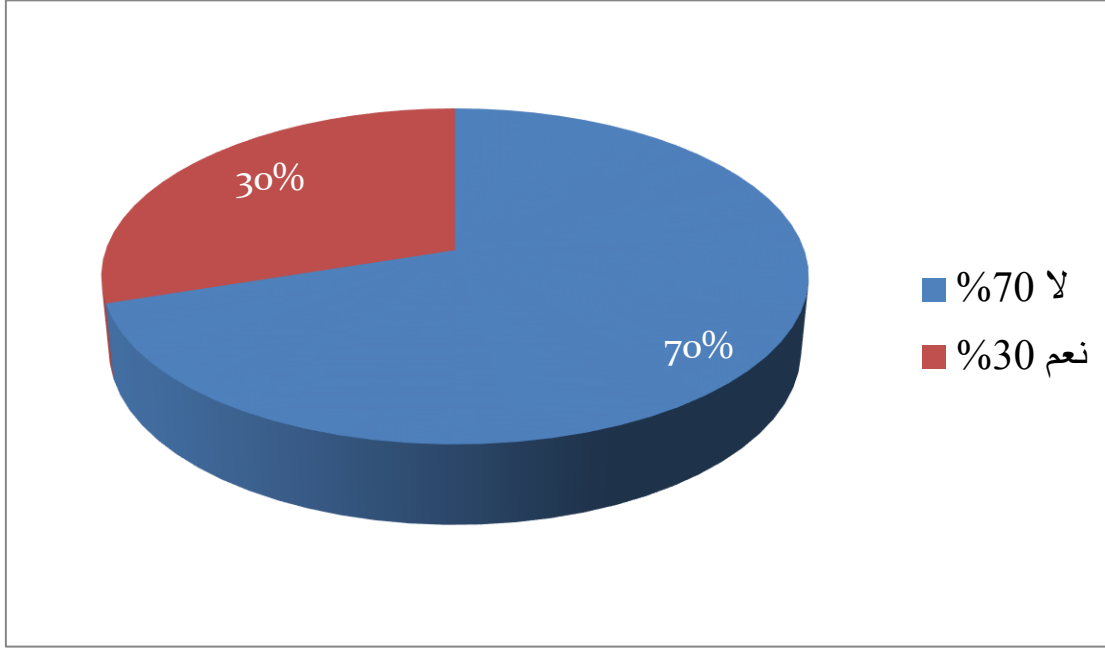


المصدر : من إعداد الطالب إستنادا على Excel

وللحديث عن معوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة فقد 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 يعترى المفهوم ؛ إضافة إلى الإحتكار السائد ؛ 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 مستخدمي 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 الفصائح والأزمات المالية التي حدثت في البيئة الدولية وموضوع الممارسات المحاسبية منها ؛ فضلا عن التوجهات السياسية .

## الشكل رقم ( 2-11 )

تتوفر البيئة الاقتصادية الجزائرية على المقومات الثقافية التي تسهل إستخدام القيمة العادلة ؟



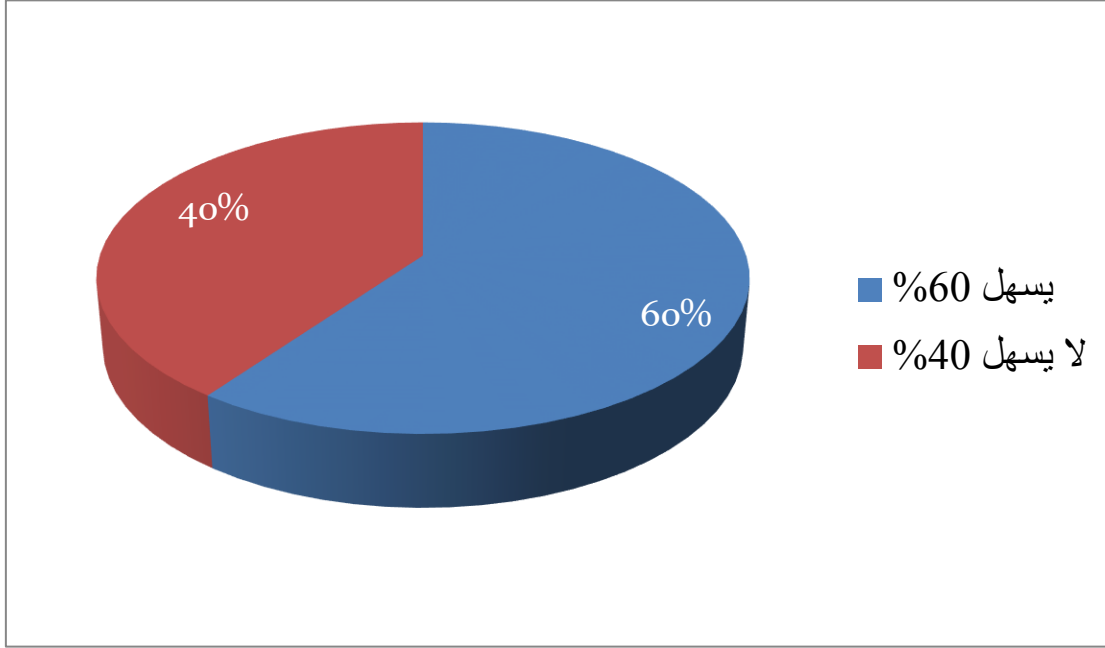
المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel .

وللحديث على ماتتوفر عليه البيئة الاقتصادية الجزائرية من مقومات ثقافية تسهل من استخدام القيمة العادلة

فقد ذهب أغلبيتهم 70 بالمئة أن البيئة لم تصل بعد إلى النضج المطلوب الذي يؤهلها لتطبيق القيمة العادلة فهي غير مؤهلة إلا من الجانب الأكاديمي بنسب غير كبيرة لأن حتى المناهج التعليمية تعاني من قصور في ذلك ؛ وعبر مانسبته 30 بالمئة أن البيئة تتوفر على ذلك ولاكن هذا متعلق بالجيل الذي واكب النظام المحاسبي المالي في التكوين الأكاديمي أوالذين لهم تكوين أونضرة أنجلوساكسونية ؛ رغم أنه في الجزائر وجد اطار تشريعي واضح scf حول بدائل القياس لاكن يحتاج لمزيد من العمل .

## الشكل رقم ( 2-12 )

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



المصدر: من إعداد الطالب إستنادا على Excel .

وأما عن علاقة تبنى النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة يعتبر ممهّد لتطبيقها على أرض الواقع ؛ فقد ذهب مانسبته 60 بالمئة أن تبنى الجزائر للنظام المحاسبي المالي يعتبر كخطوة أودفعة أولية من أجل تطبيق القيمة العادلة ؛ فمن خلاله تبنيه للقيمة العادلة قد فتح النقاش بين المختصين في المجال ؛ ويكفي scf أنه أصبح يناقش الميزانية على أساس أنها إقتصادية مالية ؛ ولاكن لا بد من اجراء بعض التعديلات في القانون التجاري وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والتشريعات الجبائية ؛ في حين يرى مانسبته 40 بالمئة أن تبنيه للقيمة العادلة لا يسهل من تطبيق القيمة العادلة ؛ وهذا راجع لكون التبنّي كان نظريا ولاكن في الواقع يحتاج إلى إمكانيات أخرى ؛ فالتبنّي هذا ماهو إلا تشريع بدون إلزام ؛ بالإضافة إلى ذلك جمود scf رغم التحسينات التي تطرأ على المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص معايير القيمة العادلة ( IFARS7 .IFARS9 . IAS32 .IAS39 ) فلا يمكن إعتباره مسهل لتطبيق القيمة العادلة بدون عوامل وشروط وأسس أخرى لذلك .

## المطلب الثاني : مناقشة النتائج وتحليلها

سيتم مناقشة وتحليل النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق والمتعلق بنتائج الدراسة وهذا على أساس محوري المقابلة من وجهة نظر المهنيين والأكاديميين المكونين للعينة المدروسة

## المحور الأول : رأي المهتمين بالحاسبة حول تطبيق التكلفة التاريخية

بعد ما تم وصف نتائج الدراسة المتعلقة بهذا المحور ؛ يمكن مناقشة وتفسير هذه النتائج

حيث نرى أن آراء المستجوبين في هذا العنصر أنها توجهت نحو تأييد التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية وهذا في ظل الظروف الحالية ؛ فلا يمكن أبدا التخلي عنها وأكدوا على إقتناعهم بها ؛ لأنه لا تتوفر آليات القياس بغيرها ( القيمة العادلة ) ؛ فضلا على أنه لا توجد أي إشكالية تواجه هذا النوع من التطبيق ؛ فهي تلي احتياجات المستخدم للمعلومة المالية

( إدارة الضرائب ) فتعتبر لهذا الأخير موثوقة ومناسبة لحاجته زيادة على أنها كافية لاتخاذ أي قرار؛ ومن ناحية أخرى يفسر السبب في أن مشكلة التكلفة التاريخية في عدم تكييفها مع التغير فهي لاتوفر القدرة على التنبؤ بتاتا ؛ وأن تلبيتها لاحتياجات المستخدم نسبية ؛ كما أن القدرة على اتخاذ القرارات بناءا عليها تكون نسبية كذلك وهذا كله في ظل الظروف الحالية ؛ فمتى أمكن استعمال أساس آخر للقياس يكون ذلك أحسن ؛ فالتكلفة التاريخية موثوقة فعلا ولاكنها غير ملائمة بالمره ؛ وهذا مايتفق نسبيا مع نتائج دراسة 2013 can tansel kaya إذ أكدت على التمسك بالتكلفة التاريخية لتفادي أي أزمة مستقبلية وعللت ذلك بالإشارة لفضية إنرون ؛ وأن القيمة العادلة تمز بالمساس الأخلاقي للبيئة المحاسبية في المستقبل

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية :

-التكلفة التاريخية تعاني من قصور بخصوص التنبؤ للمستقبل ما جعلها محل إنتقاد ؛ لآكن مادام أن البيئة الجزائرية غير مفعف فيها التنبؤ فلا يوجد إشكال من هذا الجانب

-المحتوى المعلوماتي للمعلومة المعدة وفق التكلفة التاريخية تلي إحتياجات المستخدم في الواقع الجزائري في الوقت الراهن ؛ وتساعد على إتخاذ جل القرارات

-لا يواجه تطبيق التكلفة التاريخية في البيئة المحاسبية الجزائرية أية مشاكل فهو الأنسب (على الأقل في الوقت الحالي)

## المحور الثاني : إمكانية القياس وفق القيمة العادلة

من النتائج المتوصل إليها في هذا الجانب نجد أن تطبيق 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 ؛ ومع غياب الكوادر المؤهلة ؛ 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 يعتريها 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 للتماشي 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 ؛ لآكن للجيل الذي وآكب هذا النظام في التكوين الأكاديمي ؛ لأنه وفي كل هذه الظروف نجد بعض المحاسبين الذين بإمكانهم تطبيق القيمة العادلة لآكن تبقى نسبتهم قليلة جدا ( القصد من إمكانية التطبيق هنا القدرة العلمية من فهم ومتطلبات التطبيق ) ؛ وتتفق هذه الدراسة في هذه النتيجة مع ماتوصلت إليه دراسة كل من " مخلوفي نعيمة 2016 " ودراسة " هشام شلغام 2015 " وبخصوص دراسة هشام شلغام فقد تناول هذا العنصر في الجزء الثاني من المحور الثاني للأستبيان؛ لأن دراسته كانت تهدف لمعرفة بديل القياس الأنسب للبيئة وخصص جزأ لأمكانية تطبيق القيمة العادلة .

ومن خلال ما سبق يمكن التوصل إلى الاستنتاجات التالية :

- البيئة الجزائرية لم تصل إلى النضج المطلوب لتطبيق القيمة العادلة
- المؤسسات الوطنية ليس لها القدرة على تطبيق القيمة العادلة
- لا توفر البيئة الجزائرية شروط الضرورية لتطبيق القيمة العادلة
- لا يوجد توجه من قبل المحاسبين لتطبيق القيمة العادلة لعوامل عدة لعل أبرزها نقص وقلة التكوين
- يعتبر تبني SCF للقيمة العادلة تسهيل أو إعطاء إمكانية للتطبيق نظريا ؛ لآكن الواقع يتطلب إمكانات أخرى

## خلاصة الفصل :

- حاولنا في هذا الفصل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للموضوع وهي " إلى أي مدى يتم تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؟ حيث حاولنا الإجابة عنها من خلال الإعتماد على الدراسة الميدانية التي أجريت مع عينة من المهنيين والأكاديميين في مجال الإختصاص ؛ وقد قسم هذا الفصل إلى مبحثين ؛ الأول تعرضنا فيه إلى الطريقة والأدوات المتبعة ؛ أما المبحث الثاني فقد تناول نتائج الدراسة ومناقشتها ؛ وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في مايلي :
- يرى أفراد المجتمع المحاسبي أن استخدام التكلفة التاريخية لاغنى عنه في الوقت الراهن فهو أنسب طرق القياس المحاسبي للبيئة الجزائرية
  - يرى أفراد المجتمع الجزائري أن تطبيق التكلفة التاريخية لا يواجه أية مشاكل متعلقة بتطبيقه وهي ملائمة لاتخاذ مختلف القرارات
  - يرى أفراد المجتمع الجزائري أنه لا يوجد توجه لدى المحاسبين لتطبيق هذا النوع من بدائل القياس وهذا لما يشوبه من غموض
  - يرى أفراد المجتمع الجزائري أن البيئة لا تتوفر على المقومات الثقافية لتطبيق القيمة العادلة
  - يرى أفراد المجتمع الجزائري أن تبني SCF للقيمة العادلة غير كافي من أجل تطبيقها بغياب شروطها الضرورية ( البورصة ) وغياب واقع يفرضها



# الخاتمة



## الخاتمة :

تبنت الجزائر النظام المحاسبي المالي كمواكبة للتطورات الإقتصادية العالمية ؛ والتي توجهت معظم هيئاتها وبالأخص هيئة المعايير المحاسبية الدولية بإصدار معايير تبنت القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي لكل من الأدوات المالية والأصول البيولوجية والأصول المعنوية والاستثمارات العقارية ؛ وميزة SCF أنه مستوحى من فلسفة المعايير ؛ ومن أهم المواضيع التي تناولها مفهوم القيمة العادلة

حاولنا من خلال تناول لموضوع إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى الوقوف على أسباب أو المشاكل التي تعيق هذ التطبيق من وجهة نظر كل من المهنيين والأكاديميين للوقوف على هذه الإشكالات والمعوقات ولالإلمام بحيثيات الموضوع تناولناه في فصلين ؛ الفصل الأول نظري يتعلق بالقياس والقيمة العادلة والدراسات البحثية التي تناولت الموضوع والفصل الثاني دراسة ميدانية لمحاولة إسقاط ماهو نظري على الواقع إنطلاقا من فرضيتي البحث الذي حاولنا من خلاله الوقوف على إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

## وجهة نظر شخصية للباحث ( بكل تحفظ ) :

أنه في الوقت الحالي لا حاجة لنا لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ لأننا عندما نتحدث عن التكلفة التاريخية والقيمة العادلة إنما نتحدث عن المحتوى المعلوماتي للمعلومة المحاسبية المالية المقدمة بعد تطبيق إحدى الطريقتين ؛ فيما أنه لا يوجد مستخدم يبحث عن الخصائص النوعية للمعلومة التي يقدمها تطبيق القيمة العادلة فأرى أنه لا بد من دراسة هل هناك إمكانية للتطبيق ؛ وهل هناك فائدة تتأتى على البيئة الجزائرية جراء هذا التطبيق ويمكن دراسة هذه الفائدة في أربعة محاور 1 على السوق المالي 2 على المؤسسة 3 على الإقتصاد الوطني 4 على حوكمة الشركات ؛ وإذا افترضنا وجود فائدة من التطبيق هل سنسلم من الوقوع في أزمات مالية مثل الأزمة العالمية لسنة 2008 التي عجزت القيمة العادلة عن الإفصاح عن حجم الفساد والتلاعبات فضلا على أن هناك من جرمها أنها سبب الأزمة وكتب في هذا الصدد العديد من المقالات تتحدث عن علاقة القيمة العادلة بالأزمة؛ هذا مادام أن الوقع الجزائري محل الدراسة ( الجانب المهني بشكل خاص ) نجده بعيد جدا عن فهم القيمة العادلة فضلا عن التطبيق وما يعيقه .



## أولا : إختبار الفرضيات

قامت الدراسة على فرضيتين والمتمثلة في :

الفرضية الأولى : " لايرغب المهتمون بالحاسبة بتجاوز التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي "ومن خلال تحليل نتائج الفرضية الأولى نستنتج أن عينة الدراسة لا تؤيد فكرة تجاوز تطبيق التكلفة التاريخية في الوقت الراهن وهذا لما توفره من موثوقية وتلبية لاحتياجات المستخدم ؛ ومنه قبول الفرضية

الفرضية الثانية : " لا توجد إمكانية للقياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "

فمن خلال تحليل نتائج الفرضية الثالثة 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 كافي في ظل غياب المحرك الأساسي لها (البورصة) ومنه قبول الفرضية

## ثانيا : النتائج

- تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي بمثابة خطوة أولية لتطبيق القيمة العادلة إلا أنها غير كافية
- يوجد تشبث من طرف المجتمع الجزائري لتطبيق التكلفة التاريخية فلا يرى أنسب ولا أصلح منها في الوقت الحالي
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي وتعديلات القانون الضريبي
- عدم توفر سوق مالي نشط في الجزائر يساعد على تطبيق القيمة العادلة
- عدم جاهزية البيئة المحاسبية الجزائرية لتطبيق مدخل القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي

## ثالثا : التوصيات

- ضرورة تفعيل القوانين المهنية والرسمية على الشركات المدرجة في البورصة

- لابدمن النهوض ببورصة الجزائر عن طريق تشجيع المؤسسات المدرجة فيها ودفع المؤسسات الغير مدرجة للإنخراط بها من أجل تطبيق القيمة العادلة

- إعطاء أهمية كبيرة للقياس المحاسبي وذلك للدور الذي يلعبه في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية وشفافية

- ضرورة التنسيق بين البحوث الجامعية وخبرة المهنيين للقياس وفق القيمة العادلة ؛ وكذا للتقرب من واقع المحاسبة في الجزائر ومحاولو القضاء على مشاكلها

- تعديل التشريعات الضريبية بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة ؛ لأن المعايير المحاسبية الدولية توصي بالقياس وفق القيمة العادلة

- ضرورة تكوين وتأطير المحاسبين في مجال القيمة العادلة والنظام المحاسبي المالي بشكل عام

- ضرورة قيام بحوث مستقبلية للوقوف على أسباب تمسك التشريعات الضريبية بتطبيق التكلفة التاريخية

## رابعا : أفاق الدراسة :

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع والمتعلق بإشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من خلال وجهة نظر المهنيين والأكاديميين في المجال المحاسبي ؛ يبقى البحث مفتوحا في المجالات التالية :

**1** أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على رفع كفاءة السوق المالي الجزائري

**2** إمكانية وفائدة القياس بالقيمة العادلة على للمؤسسات الوطنية

**3** علاقة القيمة العادلة بالأزمة المالية العالمية لسنة 2008

**4** أثر القياس والإفصاح المحاسبي بالقيمة العادلة على جودة التقارير المالية

**5** النظام الجبائي الجزائري وتطبيق القيمة العادلة



---

# قائمة المصادر والمراجع

## 1: الكتب

وليد ناجي حيالي ؛ نظرية المحاسبة ؛ منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمارك ؛ 2007

## 2: المذكرات والأطروحات

- 1 مخلو في نعيمة ؛ مدى إمكانية تطبيق مفهوم القيمة العادلة في الجزائر على ضوء المتغيرات المحاسبية العالمية ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة الجزائر 3 ؛ الجزائر ؛ 2016
- 2 حديدي آدم ؛ أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الإبلاغ المالي للقوائم المالية في البنوك التجارية الجزائرية "دراسة ميدانية؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة الجزائر 03 ؛ الجزائر ؛ 2015
- 3 اسماعيل سبتي ؛ أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة "دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة محمد بوضياف المسيلة ؛ الجزائر ؛ 2016
- 4 حمدي فلة ؛ تأثير استخدام محاسبة القيمة العادلة على المؤشرات المالية في المؤسسة الإقتصادية "دراسة حالة مؤسسة كوابل ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة محمد خيضر بسكرة ؛ الجزائر ؛ 2017
- 5 رفيقة صغراوي ؛ اشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء المعايير المحاسبية الدولية والتنظام المحاسبي المالي الجزائري "دراسة ميدانية ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2017
- 6 مريم بالأطرش ؛ أثر استخدام القيمة العادلة على ترشيد الإستثمار في الأوراق المالية "دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ( فرنسا ، تونس، المغرب، الجزائر) ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2017
- 7 مهاوة أمال ؛ محاولة لتقييم شرعية الإصلاح المحاسبي بالدول النامية على ضوء الانتقادات الموجهة لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية "دراسة حالة الجزائر ؛ دكتوراة؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2016
- 8 فاطيمة حميد ؛ أثر ثقافة الفاعل في المحاسبة على تطبيق النظام المحاسبي بالمغرب الجزائر ؛ أطروحة دكتوراة ؛ جامعة الجزائر 3 ؛ الجزائر ؛ 2017
- 9 فارس بن يدير ؛ واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2015
- 10 هشام شلغام ؛ تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي "دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين ؛ مذكرة ماجستير ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2015

11 بودرهم فتيحة ؛ واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين الخارجيين ؛ مذكرة ماستر ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ 2017

12 طواهر صلاح الدين ؛ القياس المحاسبي بين القيمة العادلة والتكلفة التاريخية "دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة؛ مذكرة ماستر ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2017

13 بسمة سويد ؛ دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي ( التكلفة التاريخية -القيمة العادلة ) "دراسة للمهتمين بالمحاسبة في كل من [ورقة،غرداية،الوادي ، الجزائر العاصمة ] ؛ مذكرة ماستر ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2012

14 قويدري بوحفص ؛ تقييم بدائل القياس في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية "دراسة ميدانية لعينة من المهتمين بالمحاسبة في ولاية الوادي ؛ مذكرة ماستر ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ الجزائر ؛ 2014

### 3: المجالات العامة

1 محمد زرقون ، فارس بن يدير . واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ؛ المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية - العدد 4 جوان 2016 جامعة قاصدي مرباح

### 4: المقالات والملتقيات

الحاج عراية ، باهية زعيم ، أم كلثوم هواري ؛ دور القيمة العادلة في الحفاظ على رأس المال والتوجه نحو الدخل الإقتصادي ؛ الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFARS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ؛ جامعة قاصدي مرباح ورقلة ؛ يومي 24-25 نوفمبر 2014

### 5: القوانين والتنظيمات

1: 07/11 قانون ؛ عدد 74؛ 2007/11/25

2: القرار المؤرخ في 26/07/2008 ، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد التسيير

3: النظام 08/09 المتعلق بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي للأدوات المالية من طرف البنوك والمؤسسات المالية



الملاحق





جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية  
استمارة مقابلة



حول موضوع مذكرة الماستر في العلوم التجارية تخصص - دراسات محاسبية وتدقيق - و الموسومة ب:  
" إشكالية القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية "  
- دراسة إستبائية لعينة من المهنيين و الأكاديميين بولاية ورقلة -

الهاتف: (0664956954)

البريد الإلكتروني: (limamlimam470@gmail.com)

تحية طيبة وبعد،،،

المعلومات الشخصية

1. الاسم (اختياري): .....
2. 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.....

### المحور الأول : رأي المهتمين بالمحاسبة حاول تطبيق التكلفة التاريخية

1. هل ترى أن المعلومة المحاسبية المعدة وفق التكلفة التاريخية تلبى احتياجات مستخدمي القوائم المالية؟

2. هل يمكن التخلي على استخدام التكلفة التاريخية فيالقياس المحاسبي؟ و لماذا؟

3. إلى أي مدى يمكن الاعتماد على المعلومات المستندة إلى التكلفة التاريخية كأساس دقيق للتنبؤ واتخاذ القرار؟

4. هل أنت مقتنع بتطبيق التكلفة التاريخية؟ و لماذا؟

5. ماهي أهمالمشاكل المرتبطة بتطبيق التكلفة التاريخية أو التي صادفتكم في مجال عملكم؟

6. هل يمكن الحكم على مدى ملاءمة وكفاية المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية في اتخاذ القرارات بناء على مستوى فهمها؟



## المحور الثاني : إمكانيات القياس وفق القيمة العادلة

1. ماهي الشروط التي ترى انه ينبغي توفرها في البيئة الجزائرية حتى يتسنى تطبيق القيمة العادلة؟
2. هل ترى بأنه يوجد توجه لدى المحاسبين من أجل تطبيق القيمة العادلة في الجزائر؟
3. هل يمكن للمؤسسات تطبيق القيمة العادلة؟ كيف يمكن ذلك؟
4. ماهي المعوقات الحالية التي قد تؤثر على تطبيق القيمة العادلة؟
5. تتوفر البيئة الإقتصادية الجزائرية على المقومات الثقافية التي تسهل إستخدام القيمة العادلة؟
6. تبني الجزائر النظام المحاسبي المالي يسهل من تطبيق القيمة العادلة في بيئتها المحاسبية ؟





---

# الفهرس

II	الإهداء
III	الشكر والتقدير
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الجداول
VII	قائمة الأشكال البيانية
VIII	قائمة الملاحق
VIII	الملحق 1
VIII	استمارة المقابلة
أ	المقدمة
2	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة
2	تمهيد:
3	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي وأدبيات القيمة العادلة
3	المطلب الأول: القياس المحاسبي
3	الفرع الأول: تعريف القياس المحاسبي وأركانه
4	الفرع الثاني : خطوات القياس المحاسبي وأساليبه
6	الفرع الثالث: تميز القياس المحاسبي
8	المطلب الثاني : الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة:
8	الفرع الأول : التكلفة التاريخية .
11	الفرع الثاني: مفهوم وأهمية القيمة العادلة .
14	الفرع الثالث : القياس بالقيمة العادلة
15	الفرع الرابع : أهداف تطبيق القيمة العادلة.
16	الفرع الخامس : سلبيات وإيجابيات تطبيق القيمة العادلة

17	الفرع السادس : الإنتقادات الموجهة لإستخدام القيمة العادلة:
18	المطلب الثالث : القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية
19	الفرع الأول : ماهية النظام المحاسبي المالي
20	الفرع الثاني : النظام المحاسبي المالي ومفهوم القيمة العادلة
21	الفرع الثالث : الأصناف المقيمة بالقيمة العادلة في SCF
22	الفرع الرابع : العوائق التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
24	المبحث الثاني : عرض الدراسات السابقة
24	المطلب الأول : الدراسات العربية
30	المطلب الثاني : الدراسات باللغة الأجنبية
32	المطلب الثالث : أوجه التشابه والإختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة
<b>34</b>	<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية حول إشكالية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية</b>
<b>35</b>	<b>تمهيد :</b>
36	المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة
36	المطلب الأول : الطريقة المستخدمة
36	الفرع الأول : منهج وجمع بيانات الدراسة
36	الفرع الثاني : مجتمع وعينة الدراسة
37	الفرع الثالث: قيود ومشاكل الدراسة
38	المطلب الثاني : الأداة المستخدمة والأسلوب المتبع في التحليل
38	الفرع الأول : أداة جمع البيانات
39	الفرع الثاني : أداة التحليل المتبعة
39	المبحث الثاني : النتائج والمناقشة
39	المطلب الأول : النتائج
39	الفرع الأول : الخصائص الديمغرافية المتعلقة بعينة الدراسة



42	الفرع الثاني : النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين إتحاه محاور المقابلة
55	المطلب الثاني : مناقشة النتائج وتحليلها
66	الختامة
70	قائمة المصادر والمراجع
73	الملاحق
80	الفهرس