

تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية: بين الضرورة و العوائق
- دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين من الشرق الجزائري -

The application of fair value in the Algerian business environment: between necessity and obstacles -
Case Study: a sample of the professionals and academics from The Algerian east

محمد كويسي¹*

¹ جامعة عباس لغرور، خنشلة، الجزائر (kouicimohamed39@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2017؛ تاريخ القبول: 2017؛ تاريخ النشر: 01 جوان 2017

ملخص: تبحث هذه الورقة ممارسات القياس وعوامل النجاح في بيئة الأعمال الجزائرية في ضوء الاتجاه الأخير نحو القيمة العادلة كطريقة بديلة؛ وللإجابة عن أسئلة البحث تم تصميم الاستبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة الذي يتكون من عينة من 74 أكاديميا ومهنيا، وقد استندت الدراسة على طريقة التحليل الإحصائي والتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة واختبار الفرضيات واستخدمت الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) لتحليل البيانات واختبار الفرضيات. وتظهر نتائج الدراسة أن تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي هو ضرورة في بيئة الأعمال الجزائرية، ولكن هناك بعض العوائق والقيود لتطبيق القيمة العادلة كطريقة قياس بديلة. الكلمات المفتاحية: قياس محاسبي، تكلفة تاريخية، قيمة عادلة، بيئة أعمال جزائرية.

Abstract: This paper examines measurement practices and the factors of success in Algerian business environment in light of the recent trend towards fair value as alternative method. In order to answer the research questions, A questionnaire has been designed and distributed on the study society, which consists sample of 74 academic and Professional. The study was based on a statistical analysis method and descriptive analysis of the variables of the study and testing of hypotheses whit Statistical package for the social sciences (SPSS) was used to analyse the data and test the hypotheses.

The study results show The application of the fair value model as a basis for accounting measurement is a necessity in Algeria business environment, but there is some obstacle and parries to application the fair value as alternative measurement method.

Keywords: Accounting Measurment, Historique Cost, Fair Value, The Algerian Business Environment.

* المؤلف المرسل.

تهديد :

تتطوي المحاسبة على وظيفتين أساسيتين هما القياس والإفصاح المحاسبيين، فالقياس المحاسبي يتمثل في قرن الأحداث بأعداد بغرض تحديد قيمها ومن ثم الإفصاح عنها بالشكل المطلوب، وموضوع القياس يأخذ حيزا كبيرا في المحاسبة حيث يعتبر جوهر المشكلة في المحاسبة خاصة ما تعلق باعتماد أساس أو طريقة للقياس المحاسبي في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبي، وفي خضم هذا هناك توجه معاصرا للقياس المحاسبي نحو تطبيق نموذج القيمة العادلة بعد القصور الذي عرفته التكلفة التاريخية في تقديم معلومات مالية شفافة عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة ونتيجة نشاطها، وهذا يبرز الاهتمام البالغ الذي حظي به القياس المحاسبي من طرف الهيئات المهنية المختصة في المحاسبة في صورة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بإصدار عدة معايير حول القياس بالقيمة العادلة (IAS 32، IAS 39، IAS 40، IFRS13، SFAS 15، ...). في إطار تحسين الممارسة المحاسبية الدولية، فالتوجه نحو تطبيق القيمة العادلة كان حتميا نتيجة إلزامية تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) ولا سيما في منطقة الاتحاد الأوروبي ومعايير المحاسبة المالية (SFAS) في الو.م.أ، بينما كان التوجه اختياريًا في بيئات أخرى وبدرجات متفاوتة استنادا للعلاقة الموجودة بين المحاسبة والعوامل والظروف التي تحويها كل بيئة أعمال فهي تؤثر وتتأثر بها سواء كانت اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية...، وفي ذات السياق شهدت الجزائر أعمال إصلاح محاسبي من أجل تقريب الممارسة المحاسبية الوطنية من الممارسة المحاسبية الدولية في جانبي القياس والإفصاح منها من خلال اعتماد النظام المحاسبي المالي SCF ابتداء من 2010/01/01.

بناء على ما سبق تبرز أهمية تشخيص واقع القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية في ظل التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة على المستوى الدولي وبالتزامن مع أعمال الإصلاح المحاسبي التي قامت بها الجزائر في السنوات الأخيرة وعليه يمكن تلخيص إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

ما ضرورة تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي في بيئة الأعمال الجزائرية، وما عوائق نجاح ذلك؟

فرضيات الدراسة : للإجابة على هذه الإشكالية المطروحة تم اعتماد الفرضيات التالية :

- هناك توجه للتخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي نتيجة لقصورها وتضليلها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية؛
- يحظى نموذج القيمة العادلة بأهمية كبيرة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد عملية إتخاذ القرار لدى مستخدميها؛
- تتوفر البيئة الجزائرية على ظروف وعوامل نجاح تطبيق القيمة العادلة.
- أهداف الدراسة:** وتحاول هذه الدراسة الوصول إلى مجموعة من الأهداف ولعل أهمها مايلي:
- تشخيص واقع القياس المحاسبي في ظل استخدام نموذج التكلفة التاريخية والوقوف على القصور والانتقادات التي شابتها؛
- تحديد مدى أهمية و ضرورة تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر؛
- معرفة العوامل المساعدة على تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر ومعوّقات نجاح تطبيقها.

الدراسات السابقة:

لقد أضحت نموذج القيمة العادلة موضوع العصر ويبرز ذلك من خلال الدراسات التي تناولته ما يبين أهمية تطبيقه لتحسين القياس و الإفصاح المحاسبيين ونذكر منها:

- دراسة **Jean François Casta (2003) بعنوان "La comptabilité En -Juste Valeur-Permet-**

"De L'entreprise? Elle Une Meilleure Représentation"¹، هدفت إلى البحث و التحري في موضوع الفائدة من قياس الثروة و الدخل للمؤسسة بناء على إتفاقية التقييم بالقيمة العادلة، وخلصت الدراسة إلى أن إشكالية إدخال القيمة العادلة في النموذج المحاسبي يذهب إلى أبعد من المحاسبة على الأدوات المالية أو حتى المحاسبة في القطاع المصرفي ويتجلى ذلك من خلال المعايير المرتبطة بمجموعات المؤسسات أو انخفاض العناصر غير الملموسة... فيحتمل أن تتعلق جميع الشركات أكثر بهذا التحول المفاهيمي الذي يعد لب أو جوهر المرجعية التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لوضع معايير إعداد التقارير المالية (IFRS)، وظهور -محاسبة القيمة العادلة- سيتطلب في المستقبل ضبط تطبيقات الاتصال و التحليل المالي وإعادة تعريف أدوار كل من الميزانية و جدول النتيجة.

-دراسة نائل عدس وعبد الناصر نور (2006) بعنوان "القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة"²، والتي تمحورت حول الجدل الذي أثير بخصوص صعوبة تطبيق القيمة السوقية العادلة على الواقع ومدى استيعاب البيئة الأردنية لمفهوم القيمة العادلة والأسس والقواعد الجديدة في التقييم، وإمكانية تطبيقها، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك تمسك بالاستمرار في استخدام التكلفة التاريخية، ضف إلى ذلك هناك غموض كبير في البيئة الأردنية حول مفهوم القيمة العادلة وهي بحاجة لتعميق المفهوم بشكل كبير، ورغم ذلك هناك تأييد للقيمة العادلة على أنها تعزز الموضوعية في القياس المحاسبي وبالتالي تحقيق جودة في المعلومات المحاسبية بشكل موحد لجميع مستخدميها، ومع افتقار البيئة الأردنية لمقومات استخدام القيمة السوقية العادلة في القياس المحاسبي بسبب الظروف الثقافية والتشريعات المحلية لتطبيق هذا النموذج.

- دراسة عفاف إسحاق أبورز (2008) بعنوان "المخاور الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية"³، هدفت هذه الدراسة إلى تبيان المخاور الرئيسية للقياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة في إطار المعايير المحاسبية الدولية، وقد توصلت الدراسة إلى أنه ينبغي الموازنة دوماً بين تكلفة المعلومة والمنفعة المتحققة منها، ضف إلى ذلك تعدد الطرق والسياسات والنماذج المحاسبية يعد من عيوب المحاسبة التي قد تتسبب في الإفصاح عن معلومات مالية مضللة، بالإضافة إلى ذلك رغم جاذبية القيمة العادلة لما تقدمه من معلومات أكثر ملاءمة لكل مستخدميها في تصوير الوضع المالي الحاضر وتسهيل عملية التقييم والتوقع المستقبلي إلا أنها أقل موثوقية ولم تكن البديل الشافي لعلاج العيوب و الانتقاصات العالقة في النموذج التقليدي للمحاسبة ولم تقدم برنامجاً متكاملًا في مجالات الاعتراف والقياس والإفصاح المالي كونها تعاني هي نفسها من عيوب أخرى.

-دراسة La Juste Valeur satisfait-elle " بعنوان (2010) Badreddine Hamdi et Houda Elabidi (2010) بعنوان "les qualités essentielles de l'information financière?(le point de vue des analystes financiers

français)⁴، هدفت إلى البحث في فائدة إتخاذ القرارات من معلومات القيمة العادلة بالنسبة للفاعلين في السوق أو المحتاجين للمعلومات المالية على اعتبار أن الرهان الأساسي من تطبيق القيمة العادلة هو إنتاج معلومات مالية لسد احتياجات متخذي القرار من المستثمرين في المقام الأول، وهذا من خلال دراسة مسحية على المحللين الماليين الفرنسيين للتعرف على صفات معلومات القيمة العادلة خصوصاً الملاءمة والموثوقية والمقارنة، وقد أظهرت النتائج المحصل عليها أن أغلبية كبيرة من المحللين الماليين المستجوبين يرون في نهج محاسبة القيمة العادلة يمكن أن يترجم الواقع الاقتصادي الحالي للشركة ومساعدة المستثمرين على فهم أفضل للمخاطر المالية، ومع ذلك فإن الأغلبية المستجوبة من المحللين الماليين ترى أن تطبيق القيمة العادلة من المرجح أن يخلق مخاطر من حيث الموثوقية ومقارنة الحسابات.

-أما دراسة زهير خضر ياسين(2010) بعنوان " القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية و القيمة العادلة"⁵، فجاءت لتقف على أهمية تطبيق منهج المحاسبة عن القيمة العادلة والتعريف بمحاسبة المشتقات في منشآت الأعمال، مع بيان مدى تطابق ذلك مع ما جاء به النظام المحاسبي الموحد في العراق والمعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس المعايير والقواعد المحاسبية العراقي، وقد توصلت هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. أن التكلفة التاريخية لم تعد قادرة على مواكبة التغيرات المالية والاقتصادية التي يمر بها العالم مما دفع بالفكر المحاسبي إلى طرح بديل هو القيمة العادلة ومحاسبة المشتقات المالية ؛
2. أن معايير المحاسبة الدولية قد واكبت هذه التغيرات، حيث صدرت عدة معايير لتنظيم هذه الحالة، على عكس النظام المحاسبي الموحد المطبق في العراق الذي لازال بعيداً عن الأخذ بقياس القيمة العادلة، رغم صدور معالجات للقيمة العادلة في عدد من القواعد والمعايير المحاسبية العراقية.

-دراسة إبراهيم عبد موسى السعري وزيد عايد مردان (2012) بعنوان "القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية"⁶، والتي هدفت إلى تحليل العلاقة الموجودة بين معلومات القيمة العادلة ومؤشرات الأداء المالي للمصارف التجارية حيث أبرزت أنه على الرغم من الصعوبات التي تواجه القيمة العادلة إلا أنها تعد الطريقة الأكثر الفعالية والمثلى لعكس الواقع الاقتصادي بشكل أفضل منه بالمقارنة مع التكلفة التاريخية، وهذا ما أكده Aslanertik على أن إتباع منهج القيمة العادلة يقدم نتائج أكثر شفافية ومعلومات إضافية تتناسب بشكل أفضل مع أهداف المحاسبة المختلفة وأهمها :

- تعبر بدقة عن الوضع الحالي للمنشأة والتي يمكن القول أنها " صورة حقيقية وعادلة "
- تقدم تقارير ذات مؤشرات مالية قابلة للمقارنة والفهم؛

• تقدم تقارير ذات مؤشرات مالية أكثر ملاءمة.

- وامتدادا لما سبق تطرق الباحثان زيد عايد مردان و ابراهيم عبد موسى السعري (2013) في دراسة معنونة بـ " القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية"⁷، إلى طبيعة العلاقة بين معلومات القيمة العادلة وجودة التقارير المالية من خلال تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي القائم على التكلفة التاريخية باعتبارها مبررا لضرورة التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وقد تم التوصل إلى أن محاسبة القيمة العادلة للأصول المالية لها أثر جوهري في الارتقاء بالمحتوى المعلوماتي للتقارير المالية، كما أن الأخذ بمعايير محاسبة القيمة العادلة يجعل من البيانات المالية أداة مهمة بيد الإدارة لتقدير مؤشرات الأداء المالي للمنشأة. بمنظور اقتصادي مستقبلي لارتباط هذه المؤشرات بالحاضر والمستقبل أكثر من ارتباطها بالماضي، كما أن زيادة جودة التقارير المالية يزيد من فعاليتها في تقديم المعلومات المناسبة لمستخدميها في اتخاذ القرارات الرشيدة والتقييم الجيد لأداء الإدارة.

- دراسة ثابت حسان ثابت و عبد الواحد غزي محمد (2014) بعنوان " التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة بالعراق"⁸، هدفت إلى البحث في مدى وجود قصور في تدقيق تقديرات القيمة العادلة من قبل المدقق الخارجي في بيئة الأعمال العراقية، وتوصلت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي يواجه العديد من المعوقات أثناء تدقيق تقديرات القيمة العادلة خاصة ما تعلق بالمهارة والخبرة والمهنية ونقص الاطلاع على التعديلات والتحديثات الأخيرة لمعايير التدقيق الدولية، وتعدد طرق قياس القيمة العادلة واعتمادها على الحكم الشخصي وصعوبة فهم النماذج المستخدمة في قياس القيمة العادلة من قبل الإدارة، وأكثر تحدي يواجه المدقق الخارجي في تحديد القيمة العادلة وتدقيقها هو عدم إلزام معايير المحاسبة الدولية بضرورة القياس و الإفصاح بالقيمة العادلة وعدم إلغاء القياس وفقا للتكلفة التاريخية.

- دراسة هجانة حنظل التميمي وعلية صالح ناصر (2015) بعنوان " أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة"⁹، هدفت إلى مواكبة النداءات التي تعالت من أجل إيجاد بديل عن التكلفة التاريخية لاستخدامه في تقييم الأصول الثابتة بشكل يحقق القياس المحاسبي الدقيق الذي من خلاله يتم الاعتراف بالخسائر والأرباح المتحققة من تقييم الأصول الثابتة، خاصة في ظل توجه وقيام هيئات عديدة كمجلسي (IASB) و (FASB) بإصدار معايير محاسبية تركز في مضمونها على استخدام القيمة العادلة في التقييم والقياس المحاسبي على اعتبار أنها تحقق الهدف المنشود، وقد تم التوصل إلى أن هناك رغبة عالية للتخلي عن التقييم بالتكلفة التاريخية واستبدالها بطريقة القيمة العادلة لما تتميز به من موضوعية، وتوفيرها لخصائص نوعية في المعلومات المحاسبية المتولدة عن التقييم بها ومن ثم تحسين جودة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة، ومن أجل تحقيق هذا يجب زيادة الوعي الثقافي بمفهوم القيمة العادلة وكيفية استخدامها في القياس المحاسبي مع وجوب منحها الشرعية اللازمة للاستخدام والتطبيق في الشركات العراقية.

- دراسة Jiri Strouhal (2015) بعنوان " Historical Costs or Fair Value in Accounting: Impact on Selected financial ratios"¹⁰، هدفت لمناقشة قضايا نماذج التقييم المستخدمة حاليا في نظم إعداد التقارير المالية، في ظل توجه

واضح للتحويل من محاسبة التكلفة التاريخية التقليدية نحو محاسبة القيمة العادلة، وتجسدت الدراسة في تناول تأثير نماذج التقييم (نموذج التكلفة التاريخية، نموذج القيمة العادلة، نموذج إعادة التقييم) على النسب المالية المختارة (الربحية، السيولة، دوران الأصول، المديونية، أسواق رأس المال) بهدف تحديد أكثرها وأقلها حساسية على نماذج التقييم المختلفة، وخلصت الدراسة إلى أنه على الرغم من وجود اتجاه واضح للإنتشار الواسع لمحاسبة القيمة العادلة حول العالم بسبب التأثير المتزايد للتشريعات المحاسبية المنسقة (US GAAP, IFRS)، إلا أن نموذج التكلفة التاريخية يحظى بشعبية كبيرة داخل النظم المحاسبية في القارة الأوروبية على اعتبار الأماكن الرئيسية لتطبيق القيمة العادلة أو نموذج إعادة التقييم هو سوق مالي نشط شفاف ولا ينطبق هذا القول على الاقتصاديات الناشئة كأوروبا الوسطى والشرقية، وبيّنت الدراسة كذلك أن النسب المختارة حساسة جدا عند تطبيق نموذج القيمة العادلة وليست حساسة جدا عند تطبيق نموذج إعادة التقييم

1- الخلفية النظرية للقيمة العادلة

1-1- دواعي التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة:

التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة في القياس المحاسبي كانت نتاج لظهور مبررات العدول عن استخدام التكلفة التاريخية ومن أهمها ما يلي:¹¹

- التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساسا مناسباً للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تتطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، ومن هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بديلة للتكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر التنازل عن الموضوعية. معناها التقليدي؛

- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها نظراً لتدني قيمتها وقوتها الشرائية، وهو ما يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية وعدم إمكانية إجراء المقارنات فيما بينها؛

- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقاً للتكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترية المالية والدخل الذي تم اكتسابه حالياً ولم يتحقق في الفترات السابقة؛

- إن القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية يكون صالحاً وقت الحدث فقط، حيث أنها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح وأن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير، وبالتالي لا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية؛

- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي مما أدى إلى عدة مشكلات أهمها:

- إتخاذ قرارات خاطئة سواء من قبل الإدارة أو مستخدمي القوائم المالية بسبب تضليلها لدلالة تحليل العائد على الاستثمار وتسعير الانتاج و التمويل وتحديد تكاليف الانتاج؛
- دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة ؛
- توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلاً؛
- عجز المنشأة عن إحلال أصولها الثابتة المستهلكة بأصول جديدة مما يؤدي إلى تراجع طاقتها الانتاجية.

1-2- تعريف القيمة العادلة:

أورد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عدة تعاريف للقيمة العادلة في عدة معايير محاسبية (IAS 32، IAS 38، IAS 40، IAS 39، ...) ولعل أبرزها أنها " ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة بعيداً عن ظروف التصفية"¹²، ثم قدم تعريفاً آخر بديلاً عن سابقه ضمن المعيار الدولي للإبلاغ المالي الثالث عشر (IFRS 13) المعنون بقياس القيمة العادلة، فالقيمة العادلة هي " القيمة التي يمكن استلامها من بيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية"¹³، وعلى هذا الأساس عند قياس القيمة العادلة يجب على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام إذا كان المشاركين بالسوق يأخذوا هذه الخصائص بعين الاعتبار وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول أو الالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة، كما يعرفها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) من خلال المعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS 157) الخاص بقياس القيمة العادلة بأنها " السعر الذي يتم الحصول عليه من أجل بيع الأصل، أو السعر المدفوع من أجل تحويل التزام في معاملة منتظمة بين مشاركي السوق في تاريخ القياس (سعر البيع)¹⁴، وفي نص النظام المحاسبي المالي عرّفت القيمة العادلة تحت اصطلاح القيمة الحقيقية على أنها " المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"¹⁵

وعموما يمكن تعريف القيمة العادلة على أنها المبلغ الذي يمكن به الحصول على أصل أو تسوية إلتزام في إطار عملية تبادلية بين أطراف راغبة وعلى إطلاع بكل ما يتعلق بذلك في ظروف عادية في سوق نشط دون حالة التصفية الجبرية أو الاختيارية.

1-3- مداخل قياس القيمة العادلة:

وفق معيار الإبلاغ المالي الثالث عشر (IFRS 13) المعنون بقياس القيمة العادلة، هناك ثلاث أساليب أو مداخل تستخدم لقياس القيمة العادلة وهي:¹⁶

أ. **مدخل السوق:** يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق المطابقة أو المشابهة (المماثلة) للأصول و الإلتزامات موضوع القياس؛

ب. **مدخل التكلفة:** يعكس هذا المدخل المبالغ اللازمة للحصول على الخدمة التي يقدمها الأصل موضوع القياس (تكلفة الاحلال الحالية)؛

ج. **مدخل الدخل:** يقوم هذا المدخل على خصم التدفقات النقدية المستقبلية و الدخل والمصاريف والتي يتوقع الحصول منها من الأصل موضوع القياس وحسب توقعات السوق، ومعنى آخر يقوم هذا المدخل على تحويل المبالغ المستقبلية إلى قيمة أو مبلغ واحد محصوم، وعند استخدام هذا المدخل فان قياس القيمة العادلة تعكس التوقعات السوقية الحالية حول المبالغ المستقبلية المقدرة. وهي نفس المداخل التي وردت في المعيار المحاسبي الأمريكي (SFAS 157) الخاص بقياس القيمة العادلة.

1-4- مزايا و عيوب القيمة العادلة

أ- **المزايا:** يؤدي تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي إلى تحقيق مجموعة من المزايا منها:¹⁷
- القيمة العادلة تتفق مع التعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال و التدفقات النقدية و التغيرات في حقوق الملكية للوحدة أو المنشأة؛

- تعبر القيمة العادلة عن الواقع الاقتصادي والحقيقي للمنشأة، حيث يتم الأخذ بعين الاعتبار الأسعار السوقية؛
- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال خاصة بالابتعاد عن التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات عن القيمة العادلة، واحتمال تآكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاض بالأصول؛
- تعالج القيمة العادلة جانبا من القصور في مفهوم التكلفة التاريخية من حيث مراعاة القوة الشرائية لوحدة النقد، وهو ما يعكس المفهوم الاقتصادي للبيانات المحاسبية المعروضة في قائمة المركز المالي؛

- يزود نموذج القيمة العادلة المستثمرين بوعي وبصيرة ونظرة تنبؤية مستقبلية بقيمة المنشأة؛
- تعكس القيمة العادلة في أغلب الأحيان تقدير الأسواق المالية للقيمة الحالية للتدفقات المتوقعة للأدوات المالية؛
- للقيمة العادلة ميزة تتمثل في إمكانية قيام المؤسسة بإعادة تقدير موجوداتها بشكل مستمر، وبالتالي إظهار هذه الموجودات بالقيم السوقية الحالية بدلا من إظهارها بالتكلفة التاريخية، كالأراضي والعقارات وبالتالي إظهار القيمة الحقيقية لهذه الموجودات.

ب- **العيوب والانتقادات:** رغم المزايا التي يتمتع بها نموذج القيمة العادلة إلا أنه يواجه عدة انتقادات أهمها:¹⁸
- إن القيمة العادلة لم تقدم برنامجا متكاملا للاعتراف والقياس والإفصاح المالي؛
- إن القيمة العادلة والاعتراف فيها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛
- هناك الكثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد على قياسها بالتكلفة التاريخية؛
- إن محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعتبر معقدة وذات طرق قياس مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة؛

- يعتقد معارضوا استخدام القيمة العادلة أن هناك مجالا كافيا لعدم موثوقية بعض التقديرات بالقيمة العادلة، بحيث يؤدي ذلك إلى انخفاض ملاءمة المعلومات أو تلاشيها؛

- قد تختلف تقديرات الخبراء أو المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة؛

- قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها؛

- قد يترتب على عمليات التقييم أعمال تلاعب وذلك لتغطية بعض الثغرات التي يمكن أن يتم اختراقها في نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

2- الطريقة والأدوات المستخدمة:

2-1- مجتمع وعينة الدراسة:

يهدف دراسة مدى ضرورة تطبيق نموذج القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية، ومن أجل حل المشاكل التي ينطوي عليها القياس المحاسبي ارتأينا إلى أسلوب الإستبانة لاستقصاء آراء المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة حول أهمية و ضرورة تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية وما يصاحب ذلك من مشاكل وعواقب، حيث يتمثل مجتمع الدراسة في مهني وأكاديمي المحاسبة بالشرق الجزائري، وتم اختيار هذه الجهة من الجزائر لتكون مجال جغرافيا للدراسة لما تتوفر عليه من نسيج مؤسسي وفرص استقطاب الاستثمار سواء المحلي أو الأجنبي، فالدراسة على منطقة جغرافية واسعة تسمح باستيضاح الواقع العلمي والعملية المهني للمحاسبة عموما والقياس المحاسبي خصوصا في الجزائر، وتم ذلك من خلال توزيع الإستبيان على عينة مكونة من 80 مستبين من المهنيين سواء في المؤسسات أو في مكاتب المحاسبة والتدقيق و الأكاديميين في مجال المحاسبة بولايات: خنشلة ورقلة، عنابة، قالمة، برج بوعريج، الوادي، وهذا من أجل الحصول على المعلومات الميدانية الوافية في الموضوع محل الدراسة، وقد تم استرداد 74 استمارة صالحة للتحليل أي بنسبة 92.5%.

2-2- أدوات وأساليب الدراسة:

اعتمدنا في جمع البيانات اللازمة للدراسة على نوعين أساسيين من الأدوات هما:

- **المسح المكتبي:** وذلك لجمع البيانات الضرورية لتحديد الإطار النظري للدراسة، حيث تم الحصول عليها من بعض الكتب الخاصة بالقياس المحاسبي بالإضافة إلى بعض الدراسات السابقة حول موضوع القياس بالقيمة العادلة.

- **الإستبيان:** وذلك من أجل جمع البيانات الميدانية لهذه الدراسة، حيث تم تصميم الاستمارة وتوزيعها على عينة الدراسة عن طريق التسليم المباشر باليد وكذا إرسال البريد الإلكتروني إلى أفراد العينة، وقد ضمت محاور الإستبيان الأسئلة التالية:

الجزء الأول: يتمحور حول البيانات الشخصية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة من مهنيين و أكاديميين.

الجزء الثاني: يضم أسئلة تتمحور حول واقع القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية وعوامل حتمية التوجه نحو القيمة العادلة في ظل ظروف بيئة الأعمال الجزائرية ومدى نجاح تطبيقها، حيث تم تقسيم هذا الجزء إلى ثلاث محاور: فال محور الأول ضم أسئلة تتمحور حول تقييم واقع القياس المحاسبي باستخدام التكلفة التاريخية والقصور التي عرفته وكذا الانتقادات التي طالت النموذج، أما المحور الثاني فضم أسئلة تتمحور حول أهمية و ضرورة تطبيق نموذج القيمة العادلة بناء على إيجابياتها على المعلومات المحاسبية وما يرتبط بذلك، أما المحور الثالث فضم أسئلة تتعلق بتشخيص واقع بيئة الأعمال الجزائرية ومدى توفرها على عوامل نجاح تطبيق القيمة العادلة كنموذج للقياس المحاسبي بديلا للتكلفة التاريخية؛

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert scale) لاستقصاء آراء أفراد العينة حول موضوع الدراسة، وقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خصص للإجابة "موافق تماما" (5) درجات و"موافق" (4) درجات و"محايد" (3) درجات و"غير موافق" درجتين (2) وأخيرا الإجابة "غير موافق تماما" درجة واحدة (1)

وبغرض دراسة أو اختبار الاتساق الداخلي بين محاور الاستبيان بشكل عام تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Alpha cronbach)، وعند تطبيق اختبار الثبات على أسئلة الجزء الثاني من الاستبيان بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ 0,613 وهي قيمة مطمئن على مصداقية الدراسة؛

وبعد جمع البيانات الأولية تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل البيانات بالاستعانة بالبرنامج الإحصائي (SPSS):

- **الإحصاء الوصفي:** استخدمت النسب المئوية والتكرارات لوصف الخصائص الديموغرافية لأفراد العينة المستجوبين، إضافة إلى استخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لبيان درجة قصور نموذج التكلفة التاريخية وضرورة التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة وترتيب العوامل التي تساهم في نجاح تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية أو عدم نجاح ذلك؛

ومن خلال الجدول رقم (01) أدناه، يبرز بأن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وهذا بناء على أن مستوى الدلالة يساوي 0.531 وهي قيمة أكبر من 0.05 وبالتالي يجب استخدام الاختبارات المعلمية.

الجدول رقم (01) : يوضح اختبار الفروقات بين متوسطات محاور الدراسة

الرقم	المحور	قيمة t	درجة الحرية	مستوى الدلالة
1	تقييم نموذج التكلفة التاريخية.	1,452	73	,226
2	أهمية القيمة العادلة وتطبيقها	7,077	73	,000
3	ظروف بيئة الأعمال الجزائرية وتأثيرها على نجاح تطبيق القيمة العادلة	2,882	73	,029
	الاجمالي	,797	73	,531

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

وبدراسة معامل الارتباط بيرسون (Corrélation de Pearson) من خلال نتائج برنامج (SPSS) إتضح أن هناك ارتباط قوي بين محاور الدراسة وموضوع الدراسة، حيث كان ارتباط المحور الأول بموضوع الدراسة يقدر بـ 0.747 وهو معامل قوي، وكان ارتباط المحور الثاني بموضوع الدراسة يقدر بـ 0.707 وهو معامل قوي، بينما كان ارتباط المحور الثالث بموضوع الدراسة يقدر بـ 0.598 وهو معامل مقبول، وكل هذا يدل على الاتساق الجيد بين محاور وموضوع الدراسة الأمر يؤكد مصداقية الدراسة وتسلسل محاورها بما يفيد في الإجابة على إشكالية الدراسة في النهاية.

3- النتائج ومناقشتها :

3-1- تحليل النتائج :

3-1-1- تحليل الاجابات الخاصة بالمعلومات الشخصية لعينة الدراسة:

- العمر: من خلال الجدول رقم (02) أدناه، يتضح بأن أغلبية أفراد العينة المستجوبة تتراوح أعمارها ما بين 30 و 40 سنة بنسبة 67.6% (أي 50 فردا) وهي نسبة معتبرة، و 10.8% تقل أعمارها عن 30 سنة، و 21.7% يتجاوز أعمارهم 40 سنة، وعليه يمكن القول بأن أغلبية أفراد العينة مكونة من الطاقات الشابة وهذا يخدم أهداف الدراسة بحكم أنها عاصرت تطورات الممارسة المحاسبية خاصة ما يتعلق بالقياس المحاسبي والقيمة العادلة.

الجدول رقم (02) : يوضح عينة الدراسة حسب العمر

العمر	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide
أقل من 30 سنة	8	10,8	10,8
من 30-35 سنة	25	33,8	33,8
من 36-40 سنة	25	33,8	33,8
من 41-45 سنة	5	6,8	6,8
من 45 سنة فأكثر	11	14,9	14,9
Total	74	100,0	100,0

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- الشهادة أو التأهيل العلمي: من خلال الجدول رقم (03) أدناه، يتضح بأن أغلبية أفراد العينة المستجوبة تحمل شهادة جامعية في صنف الدراسات العليا (الدكتوراه والمجستير) بنسبة 48.7% (أي 36 فردا) وهي نسبة معتبرة، و 40.6% تحمل شهادة ليسانس أو ماستر، أما حاملي الشهادات المهنية فبلغت نسبتهم 10.8%، وعليه يمكن القول بأن هناك توازن تقريبا بين الأكاديميين والمهنيين في تشكيل عينة الدراسة وهذا ما يعطي الدراسة طابعا ميدانيا وأكاديميا.

الجدول رقم (03) : يوضح تصنيف عينة الدراسة حسب الشهادة أو المؤهل العلمي

Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs	الشهادة أو المؤهل العلمي
33,8	33,8	25	ليسانس
28,4	28,4	21	ماجستير
20,3	20,3	15	دكتوراه
6,8	6,8	5	ماستر
10,8	10,8	8	شهادة مهنية
100,0	100,0	74	Total

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

-المهنة أو الوظيفة: من خلال الجدول رقم (04) أدناه، يتضح بأن أغلبية أفراد العينة المستجوبة وبنسبة 87.8 % تتوزع ما بين أستاذ جامعي ومحاسب بمؤسسة اقتصادية (39.2 و 48.6% على التوالي) أما المهنيين فلا يشكلون سوى 12.2 %، وهذا يساهم في تنويع الآراء حول موضوع إشكالية تطبيق القيمة العادلة.

الجدول رقم (04) : يوضح تصنيف عينة الدراسة حسب المهنة أو الوظيفة

Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs	المهنة أو الوظيفة
4,1	4,1	3	محاسب معتمد
5,4	5,4	4	محافظ حسابات
2,7	2,7	2	خبير محاسب
39,2	39,2	29	أستاذ جامعي
48,6	48,6	36	محاسب بمؤسسة
100,0	100,0	74	Total

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- الخبرة المهنية: من خلال الجدول رقم (05) أدناه، يتضح بأن الأغلبية الساحقة لأفراد العينة المستجوبة تتمتع بخبرة مهنية تتجاوز 5 سنوات بنسبة 71.6 %، ونسبة ضئيلة تقل خبرتها عن 5 سنوات، وهذا يساعد على إثراء الدراسة من خلال آراء أفراد لديهم دراية بواقع القياس المحاسبي في الجزائر قبل وبعد الإصلاح المحاسبي.

الجدول رقم (05) : يوضح تصنيف عينة الدراسة حسب الخبرة

Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs	الخبرة
28,4	28,4	21	أقل من 5 سنوات
35,1	35,1	26	من 5-10 سنوات
16,2	16,2	12	من 10-15 سنوات
5,4	5,4	4	من 15-20 سنوات
14,9	14,9	11	من 20 سنة فأكثر
100,0	100,0	74	Total

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

-الكيان أو الهيئة المستخدمة: من خلال الجدول رقم (06) أدناه، يتضح بأن الأغلبية الساحقة لأفراد العينة المستجوبة تشتغل في مؤسسات جامعية واقتصادية بنسبة 85.1 %، بينما بقية أفراد العينة تشتغل في مكاتب الخبرة والمحاسبة ومحافظات الحسابات بنسبة ضئيلة 14.9 %، وهذا التركيز يجعل الدراسة تغطي مجال مؤسساتي مهم وهذا مفيد للتشخيص الميداني للدراسة.

الجدول رقم (06) : يوضح تصنيف عينة الدراسة حسب الكيان أو الهيئة المستخدمة

Pourcentage valide	Pourcentage	Effectifs	الكيان أو الهيئة المستخدمة
39,2	39,2	29	مؤسسة جامعية
2,7	2,7	2	شركة خبرة محاسبية
6,8	6,8	5	مكتب محافظ حسابات

45,9	45,9	34	مؤسسة اقتصادية
5,4	5,4	4	مكتب محاسب معتمد
100,0	100,0	74	Total

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

3-1-2- تحليل نتائج محاور الدراسة

- تحليل آراء المستجوبين حول المحور المتعلق بتقييم نموذج التكلفة التاريخية:

من خلال الجدول رقم (07) أدناه، يتضح بأن تقييم نموذج التكلفة التاريخية من قبل أفراد العينة المستجوبة كان محايدا، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.243 أما الانحراف المعياري بلغ 0.704، ويمكن الإشارة إلى أن الفقرات (1 و 3 و 4) سجلت أعلى متوسط حسابي لها وهي أعلى من متوسط ليكرت الافتراضي المقدر 3.4 والتي تبين قصور التكلفة التاريخية من خلال عدم ملاءمة المعلومات الناتجة عن استخدام نموذج التكلفة التاريخية في عملية القياس الحسابي بالإضافة إلى عدم موثوقيتها وعدم قابليتها للمقارنة بشكل متجانس.

الجدول رقم (07) : يوضح تحليل نتائج فقرات محور تقييم نموذج التكلفة التاريخية

الدرجة	δ	\bar{x}	الفقرات	الرقم
موافق	,66111	4,1216	فرض ثبات وحدة النقد يؤيد استخدام نموذج التكلفة التاريخية في القياس الحسابي.	1
موافق	1,14942	3,4730	استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير ملائمة.	2
محايد	1,31688	3,2703	استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير موثوقة .	3
موافق	,99285	3,7973	استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير قابلة للمقارنة .	4
محايد	1,30218	2,9459	لا يساهم استخدام نموذج التكلفة التاريخية في المحافظة على رأس المال.	5
محايد	1,19669	2,7838	عدم اعتماد نموذج التكلفة التاريخية على التقديرات الشخصية يعكس مدى موضوعيته	6
محايد	1,05265	3,0548	يقدم نموذج التكلفة التاريخية قياسا غير حقيقيا للمركز المالي ولحصوله نشاط الشركة .	7
محايد	1,12797	3,0405	استناد القياس الحسابي على نموذج التكلفة التاريخية يتوافق مع توجه النظام الجبائي.	8
محايد	1,43868	2,7703	استخدام نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس الحسابي يسهل على مدققي الحسابات إعداد تقاريرهم.	9
محايد	3,79747	3,1757	المعلومات الناتجة عن استخدام نموذج التكلفة التاريخية تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار	10
محايد	,70438	3,2434	الاتجاه العام للاجابات	

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- تحليل آراء المستجوبين حول أهمية وضرورة تطبيق نموذج القيمة العادلة كبديل للتكلفة التاريخية:

من خلال الجدول رقم (08) أدناه، يتضح بأن لنموذج القيمة العادلة أهمية في تحسين القياس الحسابي مما يبرز ضرورة تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية ولقي هذا تأييد وموافقة أفراد عينة الدراسة على ذلك، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.752 بينما بلغ الانحراف المعياري 0.690، وقد استوفت الفقرة (2 و 5 و 9) أعلى المتوسطات الحسابية والتي فاقت متوسط ليكرت الافتراضي المقدر بـ 3.4 مما يدل على أن القيمة العادلة من شأنها أن تحسن جودة المعلومات الحسابية وترشيد عملية إتخاذ القرارات بناء على تحسن خصائص النوعية لمعلومات القيمة العادلة خاصة الملاءمة و الموثوقية و كذا إمكانية إجراء المقارنة الشفافة.

الجدول رقم (08) : يوضح تحليل نتائج عبارات محور أهمية القيمة العادلة وتطبيقها

الدرجة	δ	\bar{x}	العبارات	الرقم
محايد	1,2199 7	3,135 1	نموذج القيمة العادلة يعتمد على أدلة موضوعية.	1
موافق تماما	,71789	4,243 2	ينتج عن استخدام نموذج القيمة العادلة معلومات ملائمة .	2
موافق	,97317	3,891 9	ينتج عن استخدام نموذج القيمة العادلة معلومات تتميز بالموثوقية.	3

4	استخدام نموذج القيمة العادلة ينتج عنه معلومات تسمح بالمقارنة الشفافة .	3,675 7	9,6668	موافق
5	استخدام القيمة العادلة يساعد على المحافظة على رأس المال.	4,567 6	4,7226 7	موافق تماما
6	المعارف والخبرات الشخصية تعتبر عوامل ضرورية في تحديد نتائج القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة.	3,500 0	1,2740 8	موافق
7	الخيارات الموجودة في نموذج القيمة العادلة تسهل تطبيقه كأساس للقياس المحاسبي.	3,770 3	8,6875	موافق
8	استناد القياس المحاسبي على القيمة العادلة يتوافق مع توجه النظام الجبائي.	3,094 6	1,1124 3	محايد
9	استخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يزيد من مسؤولية مدققي الحسابات في إعداد تقارير ذات جودة عالية.	4,000 0	9,0660	موافق
10	المعلومات الناتجة عن القيمة العادلة تساعد على التقييم السليم للأداء و ترشيد عملية اتخاذ القرار.	3,648 6	1,3891 2	موافق
الاتجاه العام للإجابات		3,752 7	6,9069	موافق

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

-تحليل آراء المستجوبين حول نجاح تطبيق القيمة العادلة استنادا لظروف بيئة الأعمال الجزائرية:

من خلال الجدول رقم (09) أدناه، يتضح بأن آراء المستجوبين كانت محايدة بخصوص مدى مواءمة ظروف بيئة الأعمال الجزائرية لتطبيق نموذج القيمة العادلة ومساهمتها في نجاح ذلك، حيث بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي 3.121 بينما بلغ الانحراف المعياري 0.531، وقد حققت الفقرات (2 و 5 و 8) أعلى المتوسطات الحسابية وبمستوى يفوق متوسط ليكرت الافتراضي المقدر بـ 3.4 وباقي الفقرات حققت متوسطات حسابية تقل عن هذا الأخير مما يؤكد حيادية آراء أفراد العينة اتجاه جاهزية وحاجة البيئة الجزائرية لتطبيق نموذج القيمة العادلة لعدة عوامل منها غياب السوق المالي النشط والتوجه الضريبي للنظام المحاسبي المالي (SCF) وعدم مواكبة وتوافق التشريعات الجبائية والإصلاحات الاقتصادية مع متطلبات التوجه نحو تطبيق نموذج القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية.

الجدول رقم (09) : يوضح تحليل نتائج فقرات محور ظروف بيئة الأعمال الجزائرية وتأثيرها على نجاح تطبيق القيمة العادلة

الرقم	الفقرات	\bar{x}	δ	الدرجة
1	تطبيق القيمة العادلة يحظى بوضوح المفهوم والمتطلبات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.	2,5676	1,2284 4	محايد
2	النظام المحاسبي المالي يلزم تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر.	3,5541	1,0997 1	موافق
3	يمكن قياس جميع الأصول والخصوم باستخدام نموذج القيمة العادلة.	3,2973	9,7545	محايد
4	ينعكس إختلاف مستويات المعارف والخبرات الشخصية على نتائج القياس المحاسبي باستخدام القيمة العادلة .	3,1892	1,2678 9	محايد
5	مشاكل القياس المحاسبي المستند على نموذج التكلفة التاريخية يدعم التحول إلى اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر.	3,8919	9,8714	موافق
6	تركيبة النسيج المؤسساتي في الجزائر (مؤسسات صغيرة ومتوسطة غير مسعرة في البورصة) تزيد من نجاح تطبيق نموذج القيمة العادلة في الجزائر.	2,7162	1,3998 1	محايد
7	أداء بورصة الجزائر ونشاطها يسهل تطبيق نموذج القيمة العادلة.	2,4459	1,1603 2	غير موافق
8	النظام المحاسبي في الجزائر يستهدف تحقيق أغراض وغايات ضريبية.	3,5676	1,0214 3	موافق

9	التشريعات الجبائية تتوافق مع التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة في الجزائر.	2,9189	1,3422 2	محايد
10	الإصلاحات الاقتصادية والتشريعات المصرفية في الجزائر تستجيب لمتطلبات التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة.	3,0676	1,0380 6	محايد
	الاتجاه العام للإجابات	3,1216	,53103	محايد

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

2-3- نتائج اختبار الفرضيات

بناء على التحليلات السابقة ولتوضيح نتائج اختبار الفرضيات سيتم استخدام اختبار t من أجل التمكن من تحليل محاور الاستبانة عند مستوى معنوية 5%؛

- الفرضية الأولى: "هناك توجه للتخلي عن التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي نتيجة لقصورها وتضليلها للإفصاح عن المعلومات المحاسبية"، بناء على آراء أفراد عينة الدراسة والتي وقعت في درجة المحايد، فقد بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي لفقراهما 3.243 في مقابل انحراف معياري قدره 0.707. في حين بلغت قيمة t المحسوبة في الجدول رقم (10) أدناه، 1.452 وهي أكبر من القيمة الجدولية المقابلة لها 0.226، وهي قيمة غير دالة إحصائيا، وهذا راجع إلى أن أفراد عينة الدراسة يرون بأن التكلفة التاريخية تعاني القصور وتساهم في تضليل الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، ومع ذلك هناك تمسك باستخدامها كأساس للقياس المحاسبي من قبل ممارسي المحاسبة بالنظر إلى موضوعيتها و في ظل غياب البديل الأمثل لها، وبالتالي ليس هناك توجه صريح للتخلي عن نموذج التكلفة التاريخية في عملية القياس المحاسبي، وعليه يمكن الحكم بعدم صحة الفرضية الأولى.

الجدول رقم (10) : يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات في تقييم نموذج التكلفة التاريخية

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الاحصائية
فرض ثبات وحدة النقد يؤيد استخدام نموذج التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي.	1,457	73	,225
استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير ملائمة.	1,964	73	,110
استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير موثوقة .	2,991	73	,025
استخدام نموذج التكلفة التاريخية ينتج عنه معلومات غير قابلة للمقارنة .	4,782	73	,002
لا يساهم استخدام نموذج التكلفة التاريخية في المحافظة على رأس المال.	1,181	73	,327
عدم اعتماد نموذج التكلفة التاريخية على التقديرات الشخصية يعكس مدى موضوعيته	4,228	73	,004
يقدم نموذج التكلفة التاريخية قياسا حقيقيا للمركز المالي والحصيلة نشاط الشركة .	2,357	73	,062
استناد القياس المحاسبي على نموذج التكلفة التاريخية يتوافق مع توجه النظام الجبائي.	1,101	73	,363
استخدام نموذج التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي يسهل على مدققي الحسابات إعداد تقاريرهم.	4,665	73	,002
المعلومات الناتجة عن استخدام نموذج التكلفة التاريخية تساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرار	,124	73	,973
الاتجاه العام للإجابات	1,452	73	,226

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

- الفرضية الثانية: " يحظى نموذج القيمة العادلة بأهمية كبيرة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية و ترشيد عملية إتخاذ القرار لدى مستخدميها"، بناء على نتائج آراء أفراد عينة الدراسة فقد وقعت في اتجاه الموافقة، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الإجمالي 3.752 بينما الانحراف المعياري كان 0.690، في حين بلغت قيمة t المحسوبة في الجدول رقم (11) أدناه، 7.077 وهي أكبر من القيمة الجدولية المقابلة لها 0.000، وهي قيمة دالة إحصائيا، مما يبين بأن أفراد عينة الدراسة يرون بأن نموذج القيمة العادلة يحظى بأهمية بالغة في تحسين جودة المعلومات المحاسبية وترشيد إتخاذ القرارات لدى مستخدميها، نظرا للخصائص النوعية التي يضيفها على المعلومات الناتجة عن

استخدامه في عملية القياس المحاسبي، كملاءمتها وموثوقيتها في عملية إتخاذ القرار وقابليتها للمقارنة، وهذا ما يؤكد الأهمية البالغة لتطبيق هذا النموذج في بيئة الأعمال الجزائرية، وعليه يمكن الحكم بصحة الفرضية الثانية.

الجدول رقم (11) : يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لأهمية القيمة العادلة وتطبيقها

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الاحصائية
نموذج القيمة العادلة يعتمد على أدلة موضوعية.	1,265	73	,292
ينتج عن استخدام نموذج القيمة العادلة معلومات ملائمة .	,286	73	,886
ينتج عن استخدام نموذج القيمة العادلة معلومات تتميز بالموثوقية.	1,044	73	,391
استخدام نموذج القيمة العادلة ينتج عنه معلومات تسمح بالمقارنة الشفافة .	4,266	73	,004
استخدام القيمة العادلة يساعد على المحافظة على رأس المال.	7,969	73	,000
المعارف والخبرات الشخصية تعتبر عوامل ضرورية في تحديد نتائج القياس المحاسبي المستند على القيمة العادلة.	5,057	73	,001
الخيارات الموجودة في نموذج القيمة العادلة تسهل تطبيقه كأساس للقياس المحاسبي.	1,417	73	,237
استناد القياس المحاسبي على القيمة العادلة يتوافق مع توجه النظام الجبائي.	3,783	73	,008
استخدام نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي يزيد من مسؤولية مدققي الحسابات في إعداد تقارير ذات جودة عالية.	1,317	73	,272
المعلومات الناتجة عن القيمة العادلة تساعد على التقييم السليم للأداء و ترشيد عملية إتخاذ القرار.	4,650	73	,002
الاتجاه العام للاجابات	7,077	73	,000

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

-الفرضية الثالثة: "تتوفر البيئة الجزائرية على ظروف وعوامل نجاح تطبيق القيمة العادلة" بناء على نتائج آراء أفراد عينة الدراسة فقد وقعت في اتجاه درجة الحايذ، حيث بلغت قيمة المتوسط الحسابي الاجمالي 3.121 بينما الانحراف المعياري كان 0.531، في حين بلغت قيمة t المحسوبة في الجدول رقم (12) أدناه، 2.882 وهي أكبر من القيمة الجدولية المقابلة لها 0.029، وهي قيمة دالة إحصائيا تعكس آراء أفراد عينة الدراسة، حيث يرون بأنه على الرغم من أن هناك دوافع تدعو إلى تطبيق نموذج القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية، منها نص النظام المحاسبي المالي (SCF) على تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر ويدعم ذلك مشاكل القياس المحاسبي المستند على نموذج التكلفة التاريخية والتوجه الضريبي للنظام المحاسبي المالي (SCF)، إلا أن هناك عوامل أخرى تتوفر علىها بيئة الأعمال الجزائرية تعيق نجاح تطبيق نموذج القيمة العادلة، ومن بينها غياب العامل الرئيسي لتطبيقه وهو السوق المالي النشط وطبيعة النسيج المؤسساتي بالإضافة إلى عدم مواكبة وتوافق البيئة التشريعية والجبائية مع متطلبات التوجه نحو تطبيق القيمة العادلة، مما يساهم في عدم نجاح تطبيق نموذج القيمة العادلة وبالتالي عدم تحسن القياس المحاسبي وأثره على تطور الممارسة المحاسبية في الجزائر، وعليه يمكن الحكم بعدم صحة الفرضية الثالثة.

الجدول رقم (12) : يوضح اختبار الفروقات بين المتوسطات لظروف بيئة الأعمال الجزائرية وتأثيرها على نجاح تطبيق القيمة العادلة

العناصر	قيمة t	درجة الحرية	الدلالة الاحصائية
تطبيق القيمة العادلة يحظى بوضوح المفهوم والمتطلبات لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية.	1,473	73	,220
النظام المحاسبي المالي يلزم تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر.	1,106	73	,361
يمكن قياس جميع الأصول والخصوم باستخدام نموذج القيمة العادلة.	6,476	73	,000
ينعكس إختلاف مستويات المعارف والخبرات الشخصية على نتائج القياس المحاسبي باستخدام القيمة	4,698	73	,002

الدرجة	δ	\bar{x}	المحور
1	,70438	3,2434	تقييم نموذج التكلفة التاريخية.
2	,69069	3,7527	أهمية القيمة العادلة وتطبيقها
3	,53103	3,1216	ظروف بيئة الأعمال الجزائرية وتأثيرها على نجاح تطبيق القيمة العادلة
	,44398	3,3726	الاتجاه العام للاجابات

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

4- الخلاصة :

يعد القياس المحاسبي لب المشكلة المحاسبية، وتجسد ذلك بتعدد بدائل وطرق القياس مع تطور الممارسة المحاسبية، مما ساهم في بروز بوادر الجدل حول أحقية استخدام هذه الطرق أو أحدها كأساس للقياس المحاسبي خاصة مع صدور عدة معايير محاسبية دولية حول تطبيق القيمة العادلة، وبالترافق مع ذلك اتخذت الجزائر أعمال إصلاح محاسبي ونتج عنها تبني النظام المحاسبي المالي الذي ورد في أحد نصوصه اعتماد القيمة العادلة (تحت مسمى القيمة الحقيقية) في مجال قياس عناصر الأصول والخصوم، وبالتالي ظهرت أهمية دراسة ضرورة تطبيق القيمة العادلة ومدى نجاحها في ظل ظروف بيئة الأعمال الجزائرية والتي كانت هدفا لهذه الورقة البحثية؛

ومن خلال هذه الدراسة تم استنتاج ما يلي :

- رغم الانتقادات الموجهة إلى نموذج التكلفة التاريخية والتي من شأنها أن تقود للتخلي عليه إلا أن هناك تمسك بهذا النموذج من طرف ممارسي المحاسبة ويعود ذلك إلى الموضوعية التي تتحلل بها المعلومات الناتجة عن استخدام التكلفة التاريخية.
- يحظى نموذج القيمة العادلة بقبول ممارسي المحاسبة نظرا للخصائص النوعية التي تمتاز بها المعلومات الناتجة عن استخدامه.
- يشوب استخدام نموذج القيمة العادلة غموض المفهوم وطرق تحديد نتائجه لدى فئات عديدة من المهتمين بالمحاسبة.

- غياب السوق المالي النشط والبيئة القانونية والجبائية المطلوبة يعيق تطبيق نموذج القيمة العادلة وبالتالي تؤثر على تطور الممارسة المحاسبية الوطنية.
- عدم التطبيق التام لنموذج القيمة العادلة وعلى كل عناصر الأصول والخصوم، يخلق إزدواجية أو تعدد اعتماد طرق القياس المحاسبي في البيئة الجزائرية.

الهوامش والمراجع :

1 -Jean François Casta, **La comptabilité En-Juste Valeur-Permet-Elle Une Meilleure Représentation De L'entreprise ?**,Revue D'économie Financière, Universités Paris IX Dauphine,2003.

2- نائل عدس، عبد الناصر نور، القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة، المؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة و الإبلاغ المالي، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، عمان المملكة الأردنية الهاشمية أيام 13 و14 أيلول 2006.

3- عفاف إسحاق أبوزر، احوار الرئيسية للقياس المحاسبي للأصول باستخدام مفهوم القيمة العادلة في إطار معايير المحاسبة الدولية، مجلة البصائر للبحوث و الدراسات، جامعة البترا، الأردن، 2008.

4 -Badreddine Hamdi et Houda Elabidi , **La Juste Valeur satisfait-elle les qualités essentielles de l'information financière ?**(le oint de vue des analystes financiers français),la revue du financier n° 181, 2010 ;

5- زهير خضر ياسين، القياس المحاسبي بين الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، مجلة المنصور، العدد 14 (الجزء الثاني)، العراق، 2010.

6- ابراهيم عبد موسى السعري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية، السنة الثامنة، العدد 25، 2012.

7- ابراهيم عبد موسى السعري، زيد عائد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد الثامن، العدد 25، الفصل الرابع، 2013، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة بغداد العراق.

8- ثابت حسان ثابت، عبد الواحد غزي محمد، التحذيات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة - دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014.

9- همامة حنظل التميمي، علي صالح ناصر، أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة- دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية-، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 17 العدد 2، سنة 2015.

10 -Jiri Strouhal, **Historical Costs or Fair Value in Accounting: Impact on Selected financial ratios**, Journal of Economices, business and Management, Vol.3,No.5, May 2015.

11- هوارى معراج، حديدي آدم، إشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS-IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب البلدة، يومي 13 و14 ديسمبر 2011، ص 8؛

12- حاج فورين فورين، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر 2014؛

13- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (الجوانب النظرية والعلمية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 822؛

14- أسامة عمر جعارة، المعلومات المتعلقة بمعايير محاسبة القيمة العادلة- الملائمة و الوثوقية، مشكلات التطبيق-، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 29، 2012، جامعة بغداد، العراق، ص 193؛

- 15- قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429ه الموافق لـ 26 يوليو 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19 الصادر بتاريخ 25 مارس 2009، ص 87؛
- 16- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، مرجع سبق ذكره، ص 828؛
- 17- حدة فروحات، أسامة عمامرة، القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي - عرض تحليلي لتجربة دولة الصين-، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات- إلتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية- كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر يومي 24 و 25 نوفمبر 2014؛
- 18- هيثم ادريس محمد المبيضين، وآخرون، دور الاعتماد المزدوج للكلفة التاريخية والقيمة العادلة في تحقيق ملاءمة وموثوقية البيانات المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المعهد العالي للدراسات المحاسبية و المالية، جامعة بغداد، المجلد 6، العدد 14، 2011، ص 8؛

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA:

محمد كويسي (2017). تطبيق القيمة العادلة في بيئة الأعمال الجزائرية: بين الضرورة والعوائق - دراسة حالة عينة من المهنيين والأكاديميين من الشرق الجزائري - . المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية، المجلد 03 (العدد 01)، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح ورقلة، ص.ص 89-104.



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

المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية مرخصة بموجب **رخصة المشاع الإبداعي نسب المصنّف - غير تجاري - منع الاشتقاق 4.0 دولي (CC BY-NC 4.0)**.



The copyrights of all papers published in this journal are retained by the respective authors as per the **Creative Commons Attribution License**.
Algerian Review of Studies in Accounting and Finance is licensed under a **Creative Commons Attribution-Non Commercial license (CC BY-NC 4.0)**.