

القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري، دراسة كيفية لوجهة نظر محافظي الحسابات

The Most Correct Saying Among the Application of Historical Cost And Fair Value, and Their Reality in the Algerian Financial Accounting System, a Qualitative Study About the External Auditor View

د. العبادي أحمد

جامعة أحمد دراية، أدرار، الجزائر

Elabbadiahmed19@gmail.com

تاريخ القبول: 2019/01/02

تاريخ الاستلام: 2018/07/30

الملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى معالجة الإشكالية المتعلقة بالجدل العلمي القائم بين تطبيق مبدأ القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية أو كلاهما، لقياس وتقييم بنود القوائم المالية، وواقع هذا على ساحة الأعمال الجزائرية، من أجل ذلك اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، واعتمدنا في الجانب الميداني على تقنيات البحث النوعية عن طريق المقابلة، مع مجموعة من محافظي الحسابات لمعرفة وجهات نظرهم، حيث توصلت في الأخير إلى مجموعة من النتائج أهمها: المشرع المحاسبي الجزائري من باب الحكمة كان متحفظا في تطبيق مبدأ القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية نظرا لعدم ملائمتها، ومن أبرز توصياتها : إعطاء الإهتمام الأكبر لتهيئة البيئة الملائمة لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.

الكلمات المفتاحية : قيمة عادلة، تكلفة تاريخية، محافظ الحسابات، قياس محاسبي، تقييم محاسبي، بيئة اقتصادية.

Abstract :

The purpose of this work is to address the problem of the scientific debate between the application of the principle of faire value or historical cost, or both, to measure and evaluate the items of the financial statements and the reality of this in the field of Algerian business.

For this reason, we followed the analytical descriptive approach on the theoretical side, and relied on the field side on qualitative research techniques we meet a group of accountants to find out their views. Finally, I have reached a result that the Algerian accounting legislator who was cautious in applying the principle of fair value in the Algerian economic environment because of its inadequacy, and one of its most prominent recommendations is: giving greater attention to creating a convenient environment to the application of fair value in Algeria.

Key Words: Faire Value, Historical Cost, External Auditor, Accounting Measurement, Accounting Valuation, Economic Environment.

JEL Classification : M41, M42.

المقدمة:

عرف علم المحاسبة عدة تطورات انطلافاً من تسجيل العمليات التجارية في القيد الأحادي، إلى التسجيل المحاسبي وفقاً للقيد المزدوج الذي أتى به العالم الرياضي الإيطالي لوكا باشيوللو. إلا أنه تعرض لعدة إشكاليات وخلافات بين أهل التخصص، خلقتها العوامل الاقتصادية التي عرفها العالم ولعل من أبرزها ظاهرة إرتفاع التكاليف، أو ما يسمى بالتضخم، مما استدعى ظهور عدة منظمات حكومية وغير حكومية، دولية ومحلية، تهتم بالإطار المحاسبي وتعمل على تطويره، وحل المشاكل، والخلافات حول المواضيع المحاسبية.

ومن أبرز نقاط الخلاف الذي شهده هذا الميدان هو الأفضلية في استخدام مبدأ الكلفة التاريخية، أو مبدأ القيمة العادلة في تقييم عناصر القوائم المالية، وعلاقته بالإفصاح، والشفافية واتخاذ القرار، ومن هنا تتضح إشكالية بحثنا والمتمثلة فيما يلي:

فيما تتمثل نقاط الخلاف بين تطبيق الكلفة التاريخية، والقيمة العادلة في إعداد الكشوفات المالية من وجهة نظر أهل الاختصاص، ووقع هذا على النظام المحاسبي المالي الجزائري حسب وجهة نظر محافظ الحسابات؟ وانطلاقاً من هذا يمكننا طرح الفرضيات التالية:

- إن مخرجات القوائم المالية التي تستند على مبدأ القيمة العادلة هي عبارة عن معلومات نسبية قريبة من الحقيقة.
- يستند المشرع الجزائري في عملية تقييم عناصر القوائم المالية بالأساس على التكلفة التاريخية، وحاول في نفس الوقت أن يواكب مستجدات العالم في ميدان المحاسبة من خلال تطبيق مبدأ القيمة العادلة لكن بتحفظ شديد.

أهمية البحث: تتمثل أهمية هذه الورقة البحثية في تناولها موضوع الإختلاف الموجود بين وجهة نظر المختصين حول مسك الدفاتر المحاسبية استناداً إلى التكلفة التاريخية، أو القيمة العادلة، وتوضيح الشواهد المتعلقة بهذا الجدل الذي برز وستفحل بعد الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، مع التركيز على رؤية النظام المحاسبي المالي الجزائري لهذا الجدل، بالإضافة إلى وجهة نظر محافظ الحسابات في الجزائر، بغية الوصول إلى نتائج تقرب أو تقلص من هذا الجدل.

أهداف البحث: تصبو هذه الورقة البحثية للوصول إلى عدة أهداف وهي : أولاً: التعرف على أهم الآراء التي تأيد تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وفي الجانب الآخر الأصوات التي تنادي بتطبيق محاسبة التكلفة التاريخية، أو كلاهما، حسب حالة العناصر المدرجة في القوائم المالية. ثانياً: الفصل في تطبيق كلا المبدئين انطلافاً من وجهات نظر المتخصصين، بالإضافة إلى معرفة رؤية المشرع الجزائري لهذا الموضوع، ومن جهة أخرى الإطلاع على آراء محافظي الحسابات الجزائريين لهذا الأمر.

منهجية البحث: من أجل معالجة إشكالية ورقتنا البحثية اتبعنا المنهج الوصفي التحليلي، للإلمام بأهم وجهات النظر لكل من المقاربات التي تأيد إحدى المبدئين المتعلقة بالقياس والتقييم المحاسبي (التكلفة التاريخية، القيمة العادلة)، أو كلاهما، لنقم بتحليلها، ثم حاولنا التعرف على وجهة نظر المدقق الخارجي الجزائري لهذا الموضوع، بالاعتماد على تقنيات البحث النوعية qualitative، من خلال مقابلة مجموعة من محافظي الحسابات الجزائريين، للوصول في

الأخير إلى مجموعة من النتائج الجزئية حول الموضوع. واعتمدنا على هذا النوع من أدوات الدراسة (المقابلة) لأننا رأيناها مناسبة لجمع معلومات شاملة حول هذا الموضوع، إذا ما قارناه بالأنواع الأخرى من أدوات البحث (الاستبيان... الخ)، ومن جهة أخرى صعوبة الحصول على عدد كبير من محافظي الحسابات، والذي يتناسب مع أسلوب المنهج الكمي من خلال الاستبيان.

مجتمع الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من محافظي الحسابات الذين يمارسون مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث كان عددهم أربعة مهنيين وهم على النحو التالي:

المقابلة الأولى: كانت مع خبير محاسبي، وفي نفس الوقت له صفة محافظ الحسابات من الجزائر العاصمة بواسطة مكالمة هاتفية لمدة 45 دقيقة. أما **المقابلة الثانية:** كانت مع محافظ حسابات، وله صفة محاسب معتمد من ولاية قسنطينة عبر مكالمة هاتفية لمدة 30 دقيقة. **المقابلة الثالثة:** كانت مع محافظ حسابات، وله صفة محاسب معتمد من ولاية أدرار بواسطة محادثة مباشرة لمدة 20 دقيقة. **المقابلة الرابعة:** كانت مع محافظ الحسابات، وله صفة محاسب معتمد من ولاية أدرار محادثة مباشرة لمدة 30 دقيقة. حيث تتكون هذه المقابلات من مجموعة أسئلة تثبت أو تنفي صحة فرضية دراستنا.

1. الإطار المفاهيمي حول الكلفة التاريخية

يعد مدخل التكلفة التاريخية (المدخل التقليدي) والذي يعتمد في قياسه وتقييمه لعناصر القوائم المالية على الكلفة، وهو أحد المدخل المعتمدة الرئيسية في تقييم الأصول، بالإضافة إلى مدخل الثاني يستند على المعطيات والمعلومات المتولدة من السوق، ويندرج ضمن هذا الإطار مدخل الكلفة الاستبدالية ومدخل صافي القيمة القابلة للتحقق ومدخل القيمة العادلة (الطائي، المنشو، بدون سنة النشر، صفحة 409).

وترتبط الكلفة التاريخية بالقيمة المتفق عليها بين طرفي العقد عند حدوث العملية الاقتصادية، ويرى زهير خضر ياسين في هذا الشأن نقلا عن دهمش وأبو زر (2004) أن "الكلفة التاريخية تمثل النموذج التقليدي للتوثيق المحاسبي الذي يقوم على أساس إثبات جميع الموارد، والحقوق، والمصروفات، والالتزامات بالكلفة المحددة لحظة وقوع عملية التبادل بين المنشأة والأطراف الذي تتعامل معهم وهذه تمثل الكلفة الحقيقية والعادلة لحظة وقوع الواقعة. وهذا غالبا ما تكون موثقة بمستندات ثبوتية توفر إمكانية التثبت والتحقق منها" (ياسين، 2010، صفحة 154).

ويرى محمد زرقون وفارس بن يدير نقلا عن رضوان حلوه حنان (2006) أن الكلفة التاريخية تعبر عن "مقدار النقدي (أو ما يعادلها) التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل في تاريخ اقتنائه، أي السعر التبادلي النقدي الفعلي أو سعر التبادلي النقدي المعادل في تاريخ اقتناء الأصل" (زرقون، بن يدير، 06-2016، صفحة 04).

ويتوقف التسجيل والقياس المحاسبي وفقا للتكلفة التاريخية على مدى توفر الوثائق الثبوتية للواقعة المالية، مما يسهل عملية التدقيق في صحتها، متى أراد أصحاب المصالح ذلك، ويولد هذا إطار عام يتصف بالموضوعية ويحافظ على

المعلومة المحاسبية وبيعتها من الميولات والتقديرية الشخصية ومن التلاعب والاحتيال، مما يجعلها أكثر موثوقية هذا من جهة، من جهة أخرى يميز هذا النوع من القياس التدني في التكلفة والوقت عندما نحتاج للمعلومة إذا ما قورنة بالقياسات الأخرى التي تعتمد على التقديرات، بحيث إذا أردنا أي معلومة مالية نرجع مباشرة للسجلات المحاسبية لكي نتحصل عليها بدون أي جهد إضافي (سبتي، 2015-2016، الصفحات 70-71).

لهذا تعد مدرسة التكلفة التاريخية من أبرز المدارس التي عرفها الحقل المحاسبي إضافة إلى مدرسة القيمة العادلة، بحيث تعد الأولى أساس العمل المحاسبي، ان لم نقل كله كما يراه بعض منطري وعاملي المحاسبة، ولاسيما في حالة الإستقرار الاقتصادي (ثبات الأسعار)، والذي يكون وفقا للمعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة، والتي تتوافق مع الإطار النظري للمحاسبة المنبثق عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB، والمبادئ المحاسبية التي تتصف بالقبول العام (المعموري، 2008، صفحة 229). وفي المحور الموالي سنرى الحجج التي ندى بها أصحاب التكلفة التاريخية ليدافعوا على هذا التوجه.

2. الحجج العلمية لتيار التكلفة التاريخية

دافع أصحاب المقاربة المحاسبية التي تعتمد في القياس والإفصاح على أساس التكلفة التاريخية عن توجيههم بعدة حجج ومبررات، منها ما وردة كل من محمد زرقون، فارس بن يدير في مقالهما، إن هذا المبدأ من القياس والإفصاح المحاسبي يرتكز على عدة حجج " حيث توفر [التكلفة التاريخية] درجة كبيرة من الموضوعية في القياس حيث تكون الأرقام قابلة للمقارنة، وتسهل عملية التحقق بدقة من بيانات التكلفة التاريخية، وبالتالي إعطاء درجة عالية من الثقة في المعلومات المحاسبية". (زرقون، بن يدير، 06-2016، صفحة 04).

وقد تطرق جواد كاظم شلاكة إلى عدة أبحاث انتقدت محاسبة القيمة العادلة، وربما أرجعت لهذا النوع من الإفصاح السبب في نشوء الأزمة المالية العالمية، ومن بين هذه الدراسات (Halderman, 2006)، (benston, 2006)، (khan, 2009)، وختاماً لهذا الأمر يقول جواد كاظم أنه من الصعب إثبات أو نفي أن سبب الأزمة المالية العالمية يرجع للقيمة العادلة في حد ذاتها، لكن ما يمكن الجزم به هو أن الاستخدام السلبي لمحاسبة القيمة العادلة ساهم في الانهيارات المالية، بالإضافة إلى عدم وجود حوكمة ورقابة قوية. (شلاكة، 2014، الصفحات 250-251).

ويقول الفكي عن خوري (2006)، وجعارة (2012) أن هناك مجموعة من الانتقادات وجهت للذين يدافعون عن أحقية تطبيق القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي وهي كما يلي (الفكي، 2015، الصفحات 187-188):

- إن تحديد القيمة العادلة والاعتراف بها ينطويان على قدر كبير من عنصر التحيز الشخصي وإتباع أسس قياس متباينة؛

- هناك كثير من الاستثمارات ليس لها أسعار سوقية ويعتمد في قياسها على التكلفة التاريخية؛

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة فيما يتعلق بالاستثمارات تعد معقدة، وذات طرق وقياسات مختلفة، منها ما يتعلق برغبة المنشأة في الاحتفاظ بالاستثمارات، ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة؛

- قد تختلف التقديرات من قبل المقدرين مما يفقد القيمة المقدرة الثقة والدقة المطلوبة؛
 - قد تزيد تكاليف التقدير عن المنافع المرجوة منها.
 ويضيف باسل فهد عبد الحميد قشلان نقلا عن مطر والسويطي (2006) في هذا الصدد أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة ينجم عنه مصاريف إضافية مقارنة إذا ما استعملنا في القياس مبدأ التكلفة التاريخية مما يؤدي إلى ارتفاع قيمة التكلفة عن المنفعة المرجوة من هذه العملية. (قشلان، 2011، صفحة 32).

ومن بين النتائج التي توصلنا إليها كل من أ.م.د. سنار جبار خلاوي، إيناس حسن كاظم، في مقالهما والتي تحسب سلبا على تطبيق القيمة العادلة في المصاريف في حالة عدم وجود " سوق نشطة لقياس القيمة العادلة تتيح الفرصة للمحاسبين لاستخدام الاجتهادات الشخصية عند قياسها مما يتيح الفرصة للتلاعب في الأرقام المحاسبية، وتوصيل معلومات مظللة للمستخدمي هذه المعلومات" (خلاوي، كاظم، 2016، صفحة 312)، وهذا الأمر ينطبق على كثير من الدول التي تفتقر إلى سوق ناشطة لتحديد القيمة العادلة لعناصر قوائمها المالية، ولاسيما في دول السائر في طرق النمو من بينها الجزائر.

3. الإطار المفاهيمي حول القيمة العادلة:

يرى زهير خضر ياسين أن هناك عدة عوامل ساهمت في ظهور قصور تطبيق التكلفة التاريخية كأساس للقياس المحاسبي، وهي راجعة لمستجدات التي طرأت على العالم والأسواق المالية منها (ياسين، 2010، صفحة 153):

- التغييرات الكبيرة التي شهدتها أسواق المال والاستثمار؛
- الطفرات التقنية الهائلة في الإنتاج والتي زادت من مخاطر عمل منشآت الأعمال؛
- التقلبات الشديدة في أسعار الفائدة؛
- ارتفاع معدلات التضخم؛
- الصدمات السعرية التي شهدتها أسواق السلع الرئيسية العالمية خصوصا النفط؛
- الأزمات المالية وكان آخرها الأزمة المالية التي عصفت باقتصاديات دول العالم.

حيث أن تطبيق التكلفة التاريخية في القياس المحاسبي ليس عيبا بحد ذاته وموضع شك، لأن هذا النوع من القياس هو ترجمة لعملية اقتناء الأصل بتاريخ الشراء فهي تمثل الواقع الفعلي للحدث المالي بتاريخ حدوثه، لكن القصور من ناحية هذا التوجه هو بعد مرور الزمن على وقوع الحدث المالي هل تبقى قيمة الأصل أو الالتزام نفسها برغم من عدم ثبات الأسعار؟، من هذه النقطة بدأ الانتقاد يتساقط على أنصار التكلفة التاريخية من قبل أنصار القيمة العادلة. (علاوي، 2014، صفحة 1644).

ومن بين الانتقادات التي وجهت للمدرسة التكلفة التاريخية، هو عدم ملائمة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرار عند تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية في القياس والإفصاح المحاسبي، ولاسيما في ضوء انتشار ظاهرة التضخم، لان في مثل هذه الحالات تصبح القيم التاريخية غير واقعية، لهذا استدع الأمر إيجاد وسيلة قياس أخرى تحل مكان التكلفة

التاريخية، وتعالج القصور الذي كانت تعانيه، على إثر هذا ظهر مبدأ القيمة العادلة، وهو من أحد مفاهيم المدرسة الجارية في القياس المحاسبي. (علاوي، 2014، صفحة 1647).

بالإضافة إلى هذا، فإن هذا المبدأ يعجز عن قياس أصول وخصوم المنشأة الزراعية بصورة ملائمة، وهذا راجع إلى أن هذا المدخل يكون ملائماً وسليماً في تاريخ اقتناء الأصل البيولوجي لمنشأة الفلاحية، لكن الإشكال يطرح بعد مرور الزمن، وهذا بسبب خصوصية هذا النوع من الأصل، حيث ينمو ويتكاثر ويزيد من قدراته في خلق منافع اقتصادية جديدة، مما يزيد من قيمته مقارنة بتاريخ الاستحواذ، وفي هذه النقطة فإن مبدأ الكلفة تاريخية يبقى قاصراً من ناحية قياس التغير الذي طرأ على هذا الأصل خلال فترة إنتاجه بشكل ملائم. (الجنابي، أحمد، 2017، صفحة 331).

ويضيف م.م حكيم حمود فليح الساعدي في هذا الشأن، أن استعمال مفهوم القيمة العادلة في التقييم يعود " إلى أكثر من مائة سنة مضت، وقد استخدم آنذاك مصطلح القيمة السوقية العادلة، وعلى مدى السنوات الـ 30 الماضية، فإن مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة ومجلس معايير المحاسبة الدولية يحاولان الابتعاد عن محاسبة الكلفة التاريخية والتوجه نحو القيمة العادلة، ومنذ التسعينيات من القرن المنصرم، تم الابتعاد عن قياس بعض الموجودات والمطلوبات على أساس مبدأ الكلفة التاريخية في الإبلاغ المالي للشركات". (الساعدي، 2015، صفحة 717).

وقد ورد كل من أ.م جمانة حنظل التميمي وم. عليه صالح ناصر عن (Barth et al, 2001) "أنه يتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالات عدم توفر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري، إذ برر المجلس المعايير المحاسبية استخدام مصطلح القيمة العادلة لأنه ليس لكل الأصول والالتزامات قيمة يمكن الحصول عليها من السوق" (التميمي، ناصر، 2015، صفحة 163)، ويضيف الباحثان بعد تعرضهما لمجموعة من التعاريف حول القيمة العادلة " أنه في جميع الأحوال يجب الإشارة إلى أن القيمة العادلة ليست القيمة السوقية". (التميمي، ناصر، 2015، صفحة 163).

حيث تعبر القيمة العادلة عن القيمة السوقية، والقيمة غير السوقية في القوائم المالية حسب حالة البيئة الاقتصادية، بمعنى آخر تكون القيمة العادلة هي نفسها القيمة السوقية عندما تكون هذه الأخيرة متاحة، أما في حالة عدم توفرها، أو لا يمكن تحديدها ففي هذه الحالة تحدد القيمة العادلة بأساليب لا تعتمد على السوق مثل التكلفة الاستبدالية المستهلكة. (ناصر الدين، 2013، الصفحات 35-36).

ويرى كل من م.د صباح حسن مجبل، وم. خضير مجيد علاوي نظرياً أنه لا يوجد اتفاق حتى الآن على مفهوم وتفسير موحد للقيمة العادلة أو على أسلوب معين لتقديرها وحسابها بين المنظمات المهنية، والمحاسبين، والباحثين والمهنيين. (مجبل، علاوي، 2015، صفحة 349).

وقد عرفها المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 (IAS39) " على أنها المبلغ الذي يمكن به أن يتم مبادلة أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري". (خلاوي، كاظم، 2016، صفحة 299).

وقد عرفت لجنة معايير التقييم الدولية IVSC على أنها " مبلغ تقديري يتمثل في مقابله بتبادل موجود في تاريخ التقييم بين مشتر وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد يتوافر لكل منهما معلومات كافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة". (خلاوي، كاظم، 2016، صفحة 299). وعرفها قاموس المحاسبة والمالية على أنها ذلك المبلغ الذي يمكن من خلاله تبادل الأصل أو تسديد التزام أو أداة حقوق الملكية الممنوحة، بين أطراف مطلعة وراغبة في ظل المنافسة العادية. (REVAULT, 4 juin 2009, p: 1).

كما ورد كل من م. رجاء رشيد عبد الستار، م.د. خضير سلمان ذياب نقلا عن صالح (2009) تعريفا للقيمة العادلة للأصول وللمطلوبات بشكل منفصل حيث عرفها كما يلي: تعتبر " القيمة العادلة للأصل على أنها ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع أو شراء الأصل من عملية تبادلية حصلت بين أطراف مطلع وراغبة في التبادل بعيدا عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعد القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد أثر التصفية، ويتم تقدير القيمة العادلة لأي بند من خلال الأسعار المعروضة أو المطلوبة، وفي حالات عدم توافر هذه الأسعار فيتم تحديد القيمة العادلة للبند بشكل تقديري". (عبد الستار، ذياب، 2016، صفحة 165).

برغم من اختلاف التعاريف المتعلقة بالقيمة العادلة إلا أنها تجتمع في عدة جوانب من أجل تحديد هذه القيمة وهي كما يلي:

- الجانب النفسي: رغبة الطرفين لعملية التبادل بصفة تجارية وعادية.
- الجانب المالي: مبلغ التبادل يكون عند توافق رضا البائع والمشتري عند سعر معين.
- الجانب المعلومات: إتاحة جميع المعلومات بشفافية للأطراف المعنية بعملية التبادل أو تسوية التزام.

4. الحجج العلمية لتيار القيمة العادلة:

هناك مجموعة من الدراسات التي اهتمت بمحاسبة القيمة العادلة، ودافعت على هذا النوع من القياس والإفصاح المحاسبي، وبرأتته من الادعاءات التي تنسب إليه، والمتمثلة في أنه كان سببا في الأزمة المالية العالمية، حيث بينت أسباب هذه الأزمة من بينها ضعف آليات الحوكمة والرقابة، ومن بين هذه الأبحاث دراسة (Barlev and Haddaol, 2003)، ودراسة (Trussel and Rose, 2009)، ودراسة (Dong, thomas and Yi, 2009)، ودراسة (Laux and leuz, 2009). (شلاكة، 2014، الصفحات 249-250).

وقد تطرق الفكي إلى مجموعة من المزايا إذا ما تم تطبيق محاسبة القيمة العادلة، وهي بطبيعة حال جاءت لتعالج قصور محاسبة التكلفة التاريخية كما يقول الباحث، وهي كما يلي (الفكي، 2015، صفحة 187) :

- تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الاقتصادي وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي، ونتيجة الأعمال، والتدفقات النقدية، والتغيرات في حقوق الملكية؛
- إذا تم تقييم الأصول، والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الاعتبار؛

- يتفق تطبيق القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال؛
 - يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمنشأة؛
 - تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛
 - يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات، وإجراء التحليلات المالية، وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال، والتدفقات النقدية؛
 - تساعد المعلومات المبنية على القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المنشآت المتشابهة التي تستخدم القيمة العادلة؛
 - تزود القيمة العادلة المستثمرين بوعي ونظرة تنبؤية مستقبلية لقيمة المنشأة.
- ويضيف كل من ستار جبار خلاوي، وإيناس حسن كاظم أن من الأسباب التي أدت للتحويل إلى القيمة العادلة ما يلي (خلاوي، كاظم، 2016، صفحة 300):
- من أجل اتخاذ قرارات سليمة يرغب المستثمرون في وضع أهمية أكبر على الملائمة وهذا ما توفره القيمة العادلة؛
 - تعتبر أداة قياس كفاءة بالأخص إذا تعلق الأمر بالأدوات المالية بشكل عام؛
 - تعطي صورة فعلية لأداء المؤسسة لأنها مرتبطة بمفهوم رأس المال العيني؛
 - تعطي نسب تبين الواقع الفعلي لأداء المؤسسة، لذلك تساعد في تحسين عملية التحليل المالي؛
 - أهم سبب للتحويل إلى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية مقارنة مع الكلفة التاريخية.

وعملنا فإننا عندما نقوم بتحديد مبلغ الإهلاك للأصل في حالة التضخم على أساس التكلفة التاريخية ينتج عنه ارتفاع في الدخل، مما يؤدي إلى زيادة الضرائب، ويكون هناك تقسيم للأرباح وهمة على المساهمين. (جلس، جربوع، بدون سنة النشر، صفحة 35). ويضيف رضوان حلوه حنان عند تطرقه لتقييم محاسبة المستوى العام للأسعار أن "الدخل المحاسبي التقليدي الناتج عن مقابلة المصروفات التاريخية بالإيرادات الحالية يميل إلى التضخم الصوري في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار، الأمر الذي يؤدي بالتدرج برأس المال المنشأة نتيجة تصاعد ضرائب الدخل على أرباح غير مبررة أو ملموسة ماديا وتوزيع هذه الأرباح غير الحقيقية" (حنان، 2003، صفحات 104-105).

كما يقول سالم عبد الله جلس، ويوسف محمد جربوع نقلا عن مشهور (1992)، أن المشرع الإسلامي ومنذ أربعة عشر قرنا، وضع معيارا من أجل قياس موجودات (ثروة) المسلم لتحديد نصيب الزكاة وهو السعر السوق المتداول (القيمة الجارية) أثناء إجراء هذه العملية، وليس على أساس التكلفة التاريخية للموجودات، لأن هذه الأخيرة لا تعطينا المعلومة الحقيقية عند تحديد الثروة. (جلس، جربوع، بدون سنة النشر، صفحة 04).

5. رؤية النظام المالي المحاسبي الجزائري لعملية القياس والتقييم استنادا على مبدأ الكلفة التاريخية والقيمة العادلة:

جاء النظام المحاسبي الجزائري ليكرس متطلبات، والمستجدات العالمية في ميدان الأعمال عن طريق تطبيق المعايير المحاسبية العالمية، ومن الأمور التي عالجها هو تقييم وقياس بعض مواد القوائم المالية اعتمادا على مبدأ القيمة العادلة، إلا أنه ما يلاحظ في هذا الأمر هو تحفظه الشديد في تطبيقها مع الاحتفاظ على مبدأ التكلفة التاريخية كأساس

للقياس، ولعل هذا راجع إلى عدم وجود سوق ناشطة لاستخدامات (سوق العقارات، المباني، الأراضي...) والتزامات المؤسسات، ولاسيما غياب سوق مالية ناشطة يحدد على أساسها قيمة الأصل أو الالتزام، والجزائر تعاني تأخرا كبيرا في هذا الشأن مما يؤثر على مواكبة نظامها المحاسبي المالي لمعايير الإبلاغ والإفصاح الدولية، ومن المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاقتصادية عند تكريس محاسبة القيمة العادلة في الجزائر " الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام الجبائي، وتحفظ هذا الأخير على تطبيق أساس القيمة العادلة واعتماد التكلفة التاريخية فقط". (باي، ديسمبر 2017، صفحة 158).

ولقد شهد الاقتصاد الجزائري خلال الآونة الأخيرة إنخفاض حادا لقيمة العملة الوطنية، وإرتفاعا ملحوظا لمستوى الأسعار، وهذا يؤدي بدوره إلى خلق مشاكل كبيرة في حالة قياس أصول والتزامات المؤسسات على أساس التكلفة التاريخية، لأن هذا الأمر يعطي مخرجات لنظام المحاسبي بشكل غير ملائم مع وضعية الإقتصاد الحالي، وهذا يصعب من اتخاذ قرارات صائبة، كل هذا يستدعي حتمية التوجه إلى محاسبة القيمة العادلة، لكن قبل ذلك يجب أولاً أن نعمل آليات وميكانزمات فعلية لتنشيط السوق في الجزائر ولا يكون هذا إلا إذا كانت هناك إرادة سياسية حقيقية تفعل ذلك. فلا يمكن أن نعمل هذا المبدأ في التطبيقات اليومية لمحاسبة المؤسسات بعيدا عن التوجه السياسي الاقتصادي لسلطة الجزائرية.

ومن العضلات التي تواجه الجزائر أنها إهتمت بإصدار تشريعات تقنن عملية القياس والتقييم على أساس القيمة العادلة، بدون أن توفر البيئة الاقتصادية الملائمة التي تسهل من عملية تطبيق محاسبة القيمة العادلة، من خلال إقامة أسواق حرة لتبادل عناصر القوائم المالية وهذا يكون بوجود أسواق ناشطة لإستخدامات والتزامات المؤسسات الاقتصادية، كل هذا جعل المشرع الجزائري يسمح بتطبيق هذا المبدأ لبعض الأصول، وتارة أخرى يتحفظ في تطبيقه على أصول أخرى، ويقول كل من باهية زعيم وعبد الغني دادن في هذا الشأن أن المشرع " لم يجبر الممارسات المحاسبية بالتقييم وفق القيمة العادلة، وهذا ما يؤكد على أن البيئة الجزائرية مازالت غير ملائمة لتبني هذا المفهوم، إلا أنه أعطى الأولوية للتقييم وفق القيمة العادلة لبعض العناصر منها العقارات الموظفة والأصول البيولوجية والأصول المالية والأصول الزراعية، وفي حالة تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية فيجوز إدراج هذه الأصول بالتكلفة" (زعيم، دادن، 2016، صفحة 93)، حيث سمح " بإختيار سياسة إعادة التقييم بالقيمة العادلة لبعض العناصر فقط مثل التثبيات العينية والمعنوية، وحسب بعض الشروط..". (زعيم، دادن، 2016، صفحة 93)، كل هذا يجعلها تتأخر يوم بعد يوم على المستجدات العالمية في هذا الشأن، وهذا ما تقره دراسة محمد زرقون، فارس بن يدير حيث من بين النتائج التي توصلت إليها هو " أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة، وأبرزها عدم توفر بيئة اقتصادية مهيأة من أجل تطبيقها" (زرقون، بن يدير، 06-2016، صفحة 13).

ويؤكد هذه الرؤية ما جاء به المشرع الجزائري في القواعد العامة للتقييم، بحيث أن العناصر المقيدة في الحسابات تقيم على أساس التكلفة التاريخية كما ذكرناه سلفا، إلا أن بعض العناصر يتم مراجعة تقييمها حسب بعض الشروط التي ينص عليها التنظيم، بالاعتماد على القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة، قيمة الانجاز، القيمة المحينة أو قيمة المنفعة،

وهذا حسبما جاء في القسم الثاني المدرج تحت اسم قواعد عامة للتقييم، من الفصل الأول: مبادئ عامة من الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتوجات وإدراجها في الحسابات. (القرار، 23 رجب عام 1429 هـ/ 26 يوليو سنة 2008م، صفحة 06). لهذا يرى كل من باهية زعيم، عبد الغني دادن أن من بين الحواجز التي تقف أمام محاسبة القيمة العادلة في الجزائر اعتبارها "كأداة للمراجعة والتحيين وعدم إعطائها حقلها في التشريعات والنصوص القانونية" (زعيم، دادن، 2016، صفحة 92). وبرغم من هذا إلا "أن المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية تطبق محاسبة القيمة العادلة وذلك في بعض حساباتها مثل التثبيتات المالية وبعض التثبيتات العينية من خلال إعادة تقييمها" (زرقون، بن يدير، 06-2016، صفحة 13).

6. الفصل بين تطبيق القيمة العادلة والقيمة التاريخية حسب بعض أهل الاختصاص:

بعد أن استعرضنا مجموعة من الحجج العلمية التي يدافع بها كلا من الاتجاهين (القيمة العادلة والكلفة التاريخية) حول مدى صلاحية أي منهما للقياس والتقييم، نرى أن كلا المبدأين يوفر خاصية للمعلومة المحاسبية، ويفشل في توفير الأخرى، وتكلم هنا عن خاصية الموثوقية، والتي توفرها الكلفة التاريخية عن طريق المستندات الثبوتية لكل المبالغ التي تسجل محاسبيا في القوائم المالية، إلا أن هذا المبدأ يتنافى مع "الموجودات غير الملموسة من سجلات المنشأة مثل العلامة التجارية والشهرة المكونة ذاتيا بسبب عدم حدوث عملية تبادل حقيقة مع طرف خارجي الذي يشترطه المبدأ إثبات الأحداث المالية" (عبد الستار، ذياب، 2016، صفحة 164)، من جهة أخرى فإن مبدأ القيمة العادلة يوفر مبدأ الملائمة، لأن الإفصاح في هذه الحالة يكون ملائما مع الحالة التي يعيشها الاقتصاد، مما يسمح باتخاذ القرارات تكون على أساس معلومات مالية أكثر ملائمة مع البيئة السائدة التي تعيشها المنظمة، لهذا فإن "مبدأ التكلفة التاريخية يختلف عن مبدأ القيمة العادلة بالموثوقية، فالتكلفة التاريخية يمكن التحقق منها وإثبات وجودها، وتمثل التكلفة الحقيقية والفعلية وقت وقوعها، على عكس القيمة العادلة التي تعتمد في كثير من الأحيان على التقديرات واحكم الشخصي، إلا أنه بخلاف ذلك فإن القيمة العادلة قد تتسم بملائمتها لاحتياجات مستخدمي البيانات المالية بصورة أكبر من التكلفة التاريخية" (عبد الستار، ذياب، 2016، صفحة 166).

لهذا يلزم "تعزيز معلومات القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية بمعلومات تكميلية تعد وفق القيمة العادلة، وبذلك تزداد جودة المعلومة عن طريق زيادة ملائمة وموثوقية المعلومة في نفس الوقت" (سبتي، 2015-2016، صفحة 119). لكن من الناحية العملية ما الجدوى من تطبيق المبدأين في وقت واحد؟، برغم من تناقضهما في الأساس، مما يتولد عنه مبالغ ذات فروقات في بنود القوائم المالية. وما مدى استفادة أصحاب المصلحة من هذا الإفصاح؟. وهل نعتمد على المخرجات التي كانت على أساس التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، وكما هو معلوم ان تحقيق الموثوقية يمس من خاصية الملائمة، والعكس صحيح في حالة تطبيق أحد المبدأين، أما تطبيقهما في أن واحد فهذا لا يعطينا نفس المخرجات.

لكن هناك من يدافع عن أفضلية التطبيق المزدوج للمبدأين، ويرر ذلك من خلال أن مجلس المعايير المحاسبية الدولية لم يلغي تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية للقياس المحاسبي، عندما أصدر الكثير من المعايير المحاسبية، والتي عاجلت

مبدأ القيمة العادلة ولاسيما معيار الإبلاغ الدولي رقم 13، بل قام بتوسيع نطاق تطبيق المبدأ الأخير لقياس مواد القوائم المالية. (سبتي، 2015-2016، صفحة 120). وختاماً لهذه القضية فنحن لا نرى أن هذا الحل يعالج إشكالية الجدل القائم حول هذا الموضوع.

ومن بين النتائج التي توصلت لها دراسة Christensen & Nikolaev, (2013) هو أن في حالة تقييم الأصول غير المالية كالمباني على أساس القيمة العادلة تكون أقل كفاءة لأصحاب القرار، إذا ما قرناها بالتكلفة التاريخية، ومن الأمور المميزة التي أتت بها معايير الإبلاغ المالي (IFRS) مقارنة مع المعايير السابقة، هي منح الإختيار للمنظمات في تطبيق أحد المبدأين: التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة في حالة القياس والإفصاح عن الأصول غير المالية، مع إلزامية الثبات في الإفصاح عن الطريقة المحاسبية المستعملة. (زرقون، بن يدير، 2016-06، صفحة 04). ومهما يكن فإن كلا القيمتين العادلة والتاريخية يجب أن ينظر إليهما كمؤشرين عند قراءة أصحاب العلاقة للقوائم المالية، ولا يمكن التسليم لأي أحد منهما واعتباره مصدراً صحيحاً للقرار الصائب، وهذا الذي سبب أزمة البنوك الأمريكية في 2008، بحيث اعتبر آنذاك أن أسعار العقارات في فترة إرتفاعها هي كمصدر صحيح يمكن الاعتماد عليه لإتخاذ قرارات صائبة، واعتبار هذه الأسعار المرتفعة كقيمة حقيقية للعقارات، وبعد فترة إنخفضت هذه الأسعار وتسببت القرارات التي اتخذت في فترة إرتفاع الأسعار بأزمة حادة، وهذا الإشكال الذي تطرحه القيمة العادلة عند قراءة القوائم المالية كقيمة حقيقية لا إختلاف فيها، بدلا من أن تقرأ كمؤشر، وهذا كذلك ينطبق على التكلفة التاريخية، لكن القرار الذي يستند على هذه الأخيرة يكون أفضل من القرار الذي يعتمد على القيمة العادلة من حيث حجم الخسارة، ولاسيما فيما يتعلق بالأصول الثابتة المادية وغير المادية (المعنوية) وهذا ما تطرقنا له سابقاً، لهذا قررت هيئة السوق المالية في المملكة السعودية إجبار الشركات المدرجة في السوق باستخدام مبدأ التكلفة التاريخية لقياس العقارات، والمعدات، والآلات، والعقارات الاستثمارية، والأصول المعنوية لمدة تمتد لثلاثة سنوات من تاريخ تطبيقها للمعايير المحاسبية الدولية. (آل عباس، 2016).

وإضافة لذلك فإن من بين النتائج، والتوصيات التي توصل إليها سامي محمد أحمد غنيمي في مقاله أنه يجب " ضرورة الإهتمام بإجراء المزيد من البحوث العلمية، والتطبيقية في مجال القياس وفقاً لمحاسبة القيمة العادلة، لوضع الحلول المناسبة للمشكلات التي تواجه تطبيقها، وخاصة مشكلة الملاءمة والموثوقية، من خلال وضع قواعد إرشادية محددة لتحقيق ذلك" (غنيمي، يناير 2012، صفحة 40). بالإضافة إلى إعطاء قدر كافي من الأهمية للبيئة الاقتصادية لمختلف دول العالم عند وضع معايير الإبلاغ المالي IFRS المستقبلية والمتعلقة بمحاسبة القيمة العادلة، ولاسيما الدول النامية التي تمتاز بندرة الأسواق الناشطة إن لم نقل انعدامها في بعض الأحيان، وافتقارها لتوفر القيمة السوقية العادلة لمختلف بنود القوائم المالية، زيادة على غموض الرؤية المستقبلية لعملية التقييم.

ويجب أن نوه هنا أن معايير الإبلاغ المالي IFRS قدمت عدة خيارات متاحة لقياس الأصول منها التكلفة التاريخية، أو القيمة الجارية، أو القيمة العادلة، هذا ما يجعلها تتناسب مع البيئة الاقتصادية السائدة في مختلف الدول، لأن هذه المعايير لم تصدر لمعالجة حالة واحدة لدولة معينة، بل جاءت لتتلاءم مع جميع الدول حسب الخصائص المختلفة

السائدة في النظام الاقتصادي والمالي لهذه البلدان، لذا كان هناك عدة خيارات لتقييم الأصول يمكن لأي دولة أن تختار ما يتناسب معها، وهذا ما يجعلها تلقى قبولا عاما، وأكثر من ذلك فقد سمح مجلس المعايير الدولية للدول إمكانية فرض خيار واحد حسب ما تراه مناسبة لها، لهذا قامت هيئة السوق المالية في المملكة العربية السعودية بفرض خيار واحد من بين الخيارات الأخرى وجعله أساسا لتقييم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، هو مبدأ التكلفة التاريخية كما وردناه سلفا. (آل عباس، 2016).

فالسوق مهما كان ناشطا، إلا أن القرار الذي يستند فقط عليه (الأسعار السوقية) يمكن أن يجر المؤسسات إلى عواقب وخيمة، ولاسيما ما يتعلق بالأصول المادية والمعنوية، فارتفاع قيمة الأراضي أو المعدات في السوق لفترة معينة يزيد من المركز المالي لهذه المنظمات، وفي ضوء هذه المعطيات يتخذ المستثمر أو مجلس الإدارة مجموعة من القرارات التوسعية كزيادة الإقراض، وشراء أصول وممتلكات ومباني جديدة، لكن طبيعة الأسعار في الأسواق غير مستقرة، فلا يمكن الاغترار بها وتتخذ قرارات سريعة استنادا عليها، لأنه ربما في الفترة القصيرة المالية ستشهد انخفاضا حادا في أسعارها وهذا ما حدث للبنوك في أزمة 2008، وفي حالة حدوث هذا فإن هذه المنظمات ستخسر الكثير من السيولة، وتفقد القدرة على سداد التزامها وتحصيل حقوقها، مما يضعها في وضع حرج. (آل عباس، 2016).

لهذا المشرع الجزائري ينظر لمحاسبة القيمة العادلة بنظرة تحفظية، وفرض القيمة التاريخية كمبدأ عام للتقييم مع منح إمكانية مراجعة تقييم بعض العناصر وفقا لبعض الشروط وفقا للقيمة العادلة وهذا ما ذكرناه سابقا، لكن هذا لا يمكن أن يكون حجة لهذه النظرة التحفظية، فبدلا من الإهتمام بسن قوانين تهتم بمحاسبة القيمة العادلة من أجل الإستجابة للدعوة العالمية لها، يجب أن نكون قاعدة اقتصادية وبشرية تكون أرضا خصبة لهذا النوع من المحاسبة. وخلاصة لكل هذا يمكننا أن نقول أن الجدل القائم بين تطبيق مبدأ التكلفة التاريخية، والقيمة العادلة مازال قائما، لهذا مازلنا نحتاج لكثير من الدراسات، والوقت ليخبرنا الواقع الاقتصادي في المستقبل عن آثار تطبيق كلا المبدئين، وما هي الإجراءات، والحلول التي يمكن أن تنتهج لنحسن من عملية القياس والإفصاح.

7. وجهة نظر المدقق الخارجي الجزائري بين تطبيق القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية في البيئة الجزائرية

بعد أن أجرينا عدة مقابلات، وهذا بالاستعانة بالهاتف الذكي من أجل التسجيل الصوتي بعد طلب الإذن من المبحوثين، كانت هذه المقابلة مع مجموعة من محافظي الحسابات لهدف جمع المعلومات التي تتعلق بورقنا البحثية وإثبات أو نفي صحة فرضيتنا، عن طريق طرح مجموعة من الأسئلة لمعرفة وجهة نظرهم نحو تطبيق أحد المبدئين في الواقع الاقتصادي الجزائري والدولي، ونوه هنا أن أغلب المبحوثين كانت لهم معلومات غير كافية وشحيحة حول الموضوع، لأن أغلبهم لا يتعاملون مع مبدأ القيمة العادلة في حياتهم المهنية، ونظرا للنفور والخوف الذي يكتنف رجال الأعمال الذين يتعاملون معهم من تطبيق محاسبة القيمة العادلة هذا من جهة، من جهة أخرى راجع ربما إلى نقص في معارفهم حول هذا النوع من المحاسبة، ما عدا أحد المبحوثين وهو خبير محاسبي ومحافظ الحسابات كانت له معلومات مفيدة وشافية حول الموضوع، لهذا قمنا بالإستناد على المعلومات التي قدمها لنا للإجابة على إشكالية بحثنا، إلا أنه ما يلاحظ من خلال هذه المقابلات التي أجريناها أن أغلب آرائهم متماثلة إلى حد كبير، وإن كانت هناك حالات

شاذة لأراء متناقضة سنقوم بذكرها كلها، وهي على النحو التالي بعدما قمنا بتصنيفها وترتيبها حسب ما يقتضيه
بجئنا:

عندما نتكلم عن الجدال الذي أحدثته القيمة العادلة يجب أن نعرج أولاً على ما يسمى بالفضائح المالية التي حدثت في العالم سنة 2002، حيث مست هذه الفضائح كبريات الشركات العالمية من بينها اينرون، بارمالات، جراء الغش المحاسبي أي القيام بالإفصاح المحاسبي للقوائم المالية بطريقة مفبركة وهذا ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية، أي محاولة إعطاء صورة حسنة للمركز المالي للشركة من خلال إظهار النتائج الايجابية وإخفاء النتائج السلبية، وهذا ما حدث بالضبط في شركة إينرون الأم التي لديها 300 فرع، حيث قامت في آخر السنة بتجميع القوائم المالية لكل فروعها، من أجل تقديمها للسوق المالية عن طريق تجميع فقط النتائج الايجابية المحققة على مستوى هذه الفروع وإخفاء النتائج السلبية، وبالتالي يظهر الصافي المركز المالي بصور ايجابية، وبهذا بقيت أسهمها ايجابية ومرتفعة، لكن بعد عملية التدقيق في الحسابات لوحظ عدم تجميع الفروع التي حققت نتائج سلبية، ورفع هذا التقرير إلى المجلس الدولي للتشريع في المحاسبة الدولية، واتخذ هذا الأخير موقف يتمثل بالأخذ بكل الوسائل، والإمكانات من أجل دعم القيمة العادلة، ونوه هنا أن هنالك خلط في مفهوم القيمة العادلة لكثير من المهتمين، حيث يعتقدون ان هذا المبدأ يتلائم فقط مع النظام الرأسمالي الذي يعد المنبع الأصلي له، عن طريق توفير سوق مهيكلت تتوفر على جميع الشروط اللازمة كالمنافسة الحرة... الخ، لكن في الحقيقة هذا لا يكفي حيث يجب أن نتخذ كل التدابير والإجراءات من التشديد على الرقابة والمراجعة والتدقيق، بالإضافة إلى تنشيط آلية المراجع الداخلي والخارجي من أجل الوصول في النهاية إلى بيانات مالية بصورة صادقة، فالسوق الناشطة لا تكفي لتحديد القيمة العادلة ما لم تكن هناك آليات مشددة وصرامة من ناحية التشريعات، والرقابة، والمراجعة من أجل الحصول على مخرجات محاسبية مالية صادقة تعبر عن الواقع الحقيقي للمؤسسة، لهذا لا يمكن القول بصفة مجملت أن القيمة العادلة هي التي تسببت في الأزمة المالية العالمية لسنة 2008، أو ما يطلق عليها أزمة الرهن العقاري، بل من المنصف القول أن سوء استعمال السيئ لمبدأ القيمة العادلة هو الذي تسبب في هذه الأزمة، لأنه لم يكن هناك احترام لشروط تطبيق القيمة العادلة من قبل المنظمات، فعندما عجزت هذه الأخيرة عن تسديد التزاماتها للبنك، أرادت المصارف أن تحجز ممتلكات هذه الشركات، حيث اصطدمت بحقيقة مرة عندما لاحظت أن القوائم المالية التي إستندت عليها في إقراض المتعاملين ليست ترجمة للقيمة الحقيقية في السوق بسبب السقوط الحر في أسعار السوق، مما تسبب في عجز هاته المصارف على تسديد التزاماتها، فإهترت ثقة المتعاملين نحو النظام المصرفي فكانت هناك سلسلة من الاثميارات للشركات بسبب عدم القدرة على التسديد وندرة السيولة.

فالمقاربة التي اعتمد عليها النظام الرأسمالي 'دعه يعمل دعه يمر'، جعل من مكونات هذا النظام والمتمثلة في الشركات والمصارف والمؤسسات تعمل على تحقيق الأرباح، لكن هذا يكون في بعض الأحيان على حساب الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، وهذا بطبيعة الحال من أجل إعطاء صورة ايجابية لها لهدف المحافظة على إرتفاع قيمة أسهمها في السوق، بالإضافة للحصول على تمويلات مستمرة من قبل النظام المصرفي، ومن الأسواق المالية.

لهذا تبقى القيمة العادلة مجرد اجتهادات في تقييم عناصر القوائم المالية، وليست معلومات مقطوعة ومجزومة بل هي نسبية وتعتبر كمؤشر فقط، والمؤشر ليس هو الحقيقة الكاملة، بل يقرب من الواقع الحقيقي للمؤسسة، عكس الكلفة التاريخية التي تعطينا القيمة الحقيقية للأصل يوم اقتنائه لكن بعد فترة تصبح هذه القيمة لا تعكس الواقع الحقيقي لهذا الأصل، لهذا يمكن القول أن إيجابيات القيمة العادلة هي مساوئ التكلفة التاريخية (الملائمة مع الواقع الاقتصادي الآني)، والعكس صحيح أي إيجابيات التكلفة التاريخية هي مساوئ القيمة العادلة (الموثوقة).

ومن هنا نثبت صحة فرضية بحثنا الأولى التي تقول: إن مخرجات القوائم المالية التي تستند على مبدأ القيمة العادلة هي عبارة عن معلومات نسبية قريبة من الحقيقة.

أما موقع المشرع الجزائري من هذا الجدل، فمن باب الحكمة أخذ المشرع الجزائري الواقع الاقتصادي للبلاد قبل سن القوانين التي تتعلق بالتكلفة التاريخية، والقيمة العادلة، حيث من السلبيات الموجودة في الاقتصاد الوطني هو طغيان الاقتصاد غير الرسمي، لهذا المشرع أخذ بمبدأ الحيطة والحذر حيث أبقى على التكلفة التاريخية كمبدأ أساسي للقياس المحاسبي، مثل ما كان عليه النظام المحاسبي 1975، لكنه كرس مفهوم القيمة العادلة كمبدأ فرعي لتقييم المحاسبي، وهذا راجع لعدم وجود سوق ناشطة ومهيكلية في الجزائر، حتى البورصة الجزائرية لا تتعامل وفقا لميكانزمات السوق الرأسمالية، لهذا حاول مواكبة المستجدات العالمية المتعلقة بعملية القياس والتقييم لكن بحذر شديد، وهذا حسب طبيعة البيئة الاقتصادية الجزائرية، وهذا هو عين الحكمة والصواب حسب ما يراه أحد الباحثين. حيث يقول: "عندما أتعامل مع المؤسسات في عملية المحاسبة والمراجعة ألاحظ أن بين 3-5 بالمائة من قيمة ممتلكاتها تحتاج إلى إعادة التقييم، أما 95 بالمائة منها فهي حسب القيمة الحقيقية أو الراهنة للأصل".

ومن الأشياء التي تعاب عند التطرق إلى واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، هو إهتمام السلطة الجزائرية بسن تشريعات تتعلق بكيفية تطبيق القيمة العادلة، وتأخرت في تهيئة البيئة الاقتصادية تتماشى مع مبدأ القيمة العادلة، من العمل على هيكلت الأسواق وتنشيطها، والقضاء على الاقتصاد غير الرسمي... الخ، لكن الأكثر من هذا هو تهيئة ذهنيات المنظمات الجزائرية لتقبل هذه المبادئ، حيث يقول في هذا الشأن أحد الباحثين "لا بد عند التكلم عن المعايير الدولية للمحاسبة بصفة عامة والقيمة العادلة بصفة خاصة، أن نأخذ في الحسبان الواقع الاقتصادي الجزائري، وواقع الفوترة، وواقع ذهنيات المؤسسات الجزائرية ورجال الأعمال، وكل الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، وكيف يفكر المسير والتاجر الجزائري، حيث أن المرور إلى المعايير الدولية ومحاسبة القيمة العادلة يجب أن يصاحبه أولا تغيير في الذهنيات، بمعنى آخر، إذا كان التاجر الجزائري أو صاحب المؤسسة مازال إلى حد الآن يعتقد أن الإفصاح الحقيقي والصادق عن رقم أعمال هو عبارة عن متابعة من قبل مصلحة الجباية، وهذا الإفصاح لا يؤدي إلا للإلتزامات الجبائية جديدة فهذا تفكير اشتراكي، وفي هذه الحالة لن نستطيع أبدا تطبيق مبدأ القيمة العادلة مع هذه الذهنيات، لأنها لا تتماشى مع الفكر الرأسمالي الذي هو منبع القيمة العادلة"، ويقول محافظ حسابات آخر حول هذه النقطة عندما تطرقنا لكيفية تعاملهم مع ذهنيات المتعاملين الاقتصاديين قال "أن التاجر أو مسؤول المؤسسة الصغيرة لا يهيمه من الإفصاح المحاسبي إلا ما هو إلتزام عليه من قبل مصلحة الضرائب ومصلحة السجل التجاري... الخ، وأغلبهم

ينظرون إلى محاسبة القيمة العادلة أنها زيادة في الوعاء الضريبي، مع العلم أن أغلبهم لا يفقهون محتوى هذا المفهوم، ولا يعودون إلى محافظ الحسابات إلا في حالة كانوا مجبرين على ذلك مثل المصادقة على الوثائق، أو في حالة البحث عن علاج أو حل لمشكل وقعوا فيه.. الخ"، بمعنى آخر أن المتعامل الاقتصادي لا يأخذ بعين الاعتبار الإجراءات الوقائية قبل الوقوع في الأخطاء، وعند حدوثها يبحث عن الإجراءات العلاجية بالعودة إلى المراجع الخارجي، كل هذه الأمور تبقى عائقا أمام تطبيق القيمة العادلة، ويضيف أحد الباحثين "أن الجزائر تدفع الآن ضريبة، جراء تطبيق القيمة العادلة في بيئة غير ملائمة لها" وهذا يعني تأخرها في مواكبة المستجدات العالمية في ميدان تطبيق القيمة العادلة بسبب عدم توفر جو اقتصادي ملائم، بالإضافة إلى عقلية رجال الأعمال الجزائري.

أما فيما يخص التعارض الموجود بين النظام المالي المحاسبي الجزائري والقانون الجبائي حول مبدأ القيمة العادلة، فالقانون الأخير كما تطرقنا له سابقا لا يعترف بالقيمة العادلة، لكن ما يجب ان ننوه إليه هو أن في المادة 141 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة أتى في ما معناه إذا كان النظام المحاسبي المالي لا يعارض القانون الجبائي فإنه يعمل به في تحديد الوعاء الضريبي، حيث يقول أحد الباحثين "أن الحالات المحصاة التي يكون فيها اختلاف بينهما لا تتجاوز بين 7 إلى 11 حالة". وهذا ما يفهم منه أن النظام المحاسبي المالي مازال مقيد بالقانون الجبائي كما كان من قبل في النظام المحاسبي الوطني لسنة 1975. ورغم من أن المعايير الدولية تنادي بتغليب الواقع الاقتصادي على القانوني. وبرغم من مرور عقد من التغيرات التي طرأت في مجال المحاسبي في الجزائر إلا انه مازال من يفضل استعمال المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 PCN على النظام المحاسبي المالي.

أما مستقبل ممارسات تطبيق القيمة العادلة، والتكلفة التاريخية على المستوى الدولي، والجزائري، فيرى أحد محافظي الحسابات، أن بعد الأزمة العالمية لسنة 2008 جعلت الكثير من مسؤولي الشركات وحتى المشرع العالمي للمعايير المحاسبية القيام بإعادة النظر لكثير من المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة، فهذه الأخيرة تبقى مجرد اجتهادات قابلة للتعديل وقابلة للتصحيح، لكن ما يعاب على المستوى الوطني أن منذ تطبيق الفعلي للنظام المحاسبي لسنة 2010 إلى غاية يومنا هذا لم يطرأ أي تعديل أو تصحيح لهذا النظام، مع العلم أنه استند في صدوره وفقا للمعايير الدولية التي أصدرت حتى 2005، وكل المعايير التي أتت بعد هذه المدة إلى غاية يومنا هذا لم تدخل في النظام المحاسبي المالي الجزائري. لكن مؤخرا قام المصفي الوطني للخبراء المحاسبين بيوم دراسي متعلق بإعادة النظر لبعض المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي وهذا حسب ما وردة لنا احد الباحثين. ويتوقع مباحث آخر حول أفاق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر أنه لا يمكن تطبق هذا المبدأ في الاقتصاد الجزائري على مدى القصير والمتوسط نظرا للتأخر الكبير الذي يشهده الاقتصاد الجزائري (عدم توفر أسواق ناشطة ومهيكله) إذا ما قرناه بإقتصاديات وأسواق الدول المتقدمة بل حتى بعض الدول السائرة في طريق النمو.

ومن كل هذا نستنتج صحة فرضية بحثنا الثانية التي تقول: يستند المشرع الجزائري في عملية تقييم عناصر القوائم المالية بالأساس على التكلفة التاريخية، لكنه حاول أن يواكب مستجدات العالم في ميدان المحاسبة من خلال تطبيق مبدأ القيمة العادلة لكن بتحفظ شديد.

الخاتمة:

- تطرقنا في هذه الورقة البحثية إلى معالجة إشكالية الجدل الواقعة بين تطبيق مبدأ القيمة العادلة أو مبدأ التكلفة التاريخية على المستوى العالمي والوطني، بحيث توصلنا في الأخير إلى مجموعة من النتائج وهي كما يلي:
- لم تكن أبدا محاسبة القيمة العادلة سببا في دلوع الأزمة المالية لسنة 2008، بل سببها يعود إلى الاستعمال السيئ لهذه المحاسبة وغياب آليات الرقابة، والمراجعة الصارمة؛
 - المشروع المحاسبي الجزائري من باب الحكمة كان متحفظا في تطبيق مبدأ القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية نظرا لعدم ملائمتها؛
 - من العوائق الرئيسية التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في الجزائر هي ذهنيات رجال الأعمال؛
 - النظام المحاسبي المالي الجزائري، لا يواكب مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS ومتأخر عنها لمدة 13 عاما؛
 - اهتمت الجزائر بسن قوانين التي تتعلق بالقيمة العادلة، وأهملت الجوانب المتعلقة بتهيئة الجو الاقتصادي الملائم لتطبيقها.
- في ضوء النتائج السالفة الذكر نقترح مجموعة من توصيات وهي كما يلي:
- تحين النظام المحاسبي المالي، ليواكب المستجدات التي شهدتها عالم المحاسبة، وفقا لمميزات البيئة الاقتصادية الجزائرية.
 - إعطاء الاهتمام الأكبر لتهيئة البيئة الملائمة لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر.
 - تكتيف عملية التكوين للمهنيين، ولرجال الأعمال، بهدف تحين معلوماتهم حسب المستجدات العالمية في ميدان المحاسبة والتدقيق.

المراجع المستعملة:

- آل عباس. محمد. (5-12 نوفمبر، 2016). السوق المالية بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة '1' و'2'. الاقتصادية، جريدة العرب الاقتصادية الدولية. على الرابط: <http://www.aleqt.com>، تاريخ الاطلاع: 20/09/2018، على الساعة: 17:22.
- التميمي. جمانة حنظل وناصر. عليه صالح. (2015). أهمية القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة-دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية-. مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 17، العدد 02، 157-174.
- الجنابي. عامر محمد سلمان وأحمد. صهباء عبد القادر. (2017). تأثير تقييم الأصول البيولوجية في الشركات الزراعية على وفق مدخل القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الثالث والخمسون ، 317-356.
- الساعدي. حكيم حمود فليح. (2015). الاحتيال في ظل القيمة العادلة-دراسة استطلاعية-. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد رقم: 21، العدد رقم 86، 716-746.

- الفكي. الفاتح الأمين عبد الرحيم. (2015). مدى تأثير تطبيق محاسبة القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية- دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للأوراق المالية-. مجلة المثني للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الخامس، العدد رقم: 02، المحور المحاسبي، 183-200.
- القرار المؤرخ 23 رجب عام 1429 هـ/ 26 يوليو سنة 2008م. الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوفات المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 19، 28 ربيع الاول عام 1430 هـ الموافق 25 مارس سنة 2009م ، 3-91.
- المعموري. على محمد ثجيل. (2008). محاسبة القيمة العادلة شريك استراتيجي لتحقيق النظرة الصحيحة والصادقة. كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 16، 218-247.
- باي. مريم. (ديسمبر 2017). ظهور وتطور مفهوم القيمة العادلة في المحاسبة المالية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر- دراسة تحليلية-. مجلة دراسات اقتصادية، المجلد 4، العدد 3، 142-161.
- الطائي. بشرى فاضل خضير والمنتو. مصطفى يونس حميد. (بدون سنة النشر). مداخل تقييم الأصول وانعكاساتها على جودة الابلاغ المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 74، جامعة بغداد ، 408-427.
- حلس. سالم عبد الله وجربوع. يوسف محمد. (بدون سنة النشر). تأثير استخدام أساس التكلفة التاريخية في إعداد القوائم المالية في ظل التضخم المالي وموقف المراجع الخارجي في هذه الظاهرة (دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين). على الرابط:
http://site.iugaza.edu.ps/yjarbou/files/2010/02/The_Effect_of_Using_Historical_Co_st_Principle.pdf تاريخ الاطلاع: 09 / 10 / 2018، على الساعة: 20:36.
- حنان، رضوان حلوه. (2003). بدائل القياس المحاسبي المعاصر. الطبعة الاولى. دار وائل للنشر والتوزيع. عمان. الاردن.
- خلاوي. ستار جبار وكاظم. إيناس حسن. (2016). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في تطبيقات المحاسبة الإبداعية للقطاع المصرفي التجاري العراقي - دراسة تطبيقية لمصرف الشرق الأوسط التجاري ومصرف المنصور-. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 24. 295-315.
- زرقون. محمد، بن يدير فارس. (06- 2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية- دراسة ميدانية لفئتين: فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الاكاديميين والمهنيين المحاسبين-. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 04 .
- زعيم. باهية، دادن عبد الغني. (2016). واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي-دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الاردن)-. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 07، السنة 07، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر ، 69-98.

- سبتي. إسماعيل. (2015-2016). أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي في المجموعة -دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول-. اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية، التخصص: بنوك، مالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة بوضياف، المسيلة، الجزائر .
- شلاكة. جواد كاظم. (2014). مخاطر الأزمة المالية العالمية وموقف مهنة التدقيق الخارجي منها. مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 98، السنة السابعة والثلاثون، 245-263.
- عبد الستار. رجاء رشيد وذياب خضير سلمان. (2016). القيمة السوقية المضافة بين جدلية مفهوم التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد 11، العدد 37، الفصل 04، 160-175.
- علاوي. خضير مجيد. (2014). القياس والافصاح المحاسبي لصافي الأصول المحاسبية باستعمال مبدأ القيمة العادلة- بالتطبيق على شركة بغداد لإنتاج المواد الإنشائية- مساهمة مختلطة. مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، المجلد رقم 22، العدد رقم: 1643، 06-1662.
- غنيمي. سامي محمد أحمد. (يناير 2012). محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة- دراسة نظرية اختبارية-. مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني .
- قشلان. باسل فهد عبد الحميد. (2011). أثر تطبيق منهج القيمة العادلة على البيانات المالية للبنوك التجارية الأردنية في ضوء الأزمة المالية العالمية . قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط .
- مجبل. صباح حسن وعلاوي. خضير مجيد. (2015). إمكانية تطوير تأكيدات مراقب الحسابات تجاه تقديرات القيمة العادلة في ظل ظروف عدم التأكد -دراسة استطلاعية-. مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد (18)، 344-364.
- ناصر الدين. صفاء. (2013). إمكانية تطبيق معايير التقييم الدولية في قياس القيمة العادلة للشركات السورية. رسالة المقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق .
- ياسين. زهير خضر. (2010). القياس المحاسبي بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة. المؤتمر العلمي العاشر 24-25 تشرين الأول 2009، مجلة المنصور، العدد 14، خاص، الجزء الثاني، 151-165.
- REVAULT. P. (4 juin 2009). La juste valeur en comptabilité au cœur de la normalisation comptable. *CREG*, 1-13.
https://creg.acversailles.fr/IMG/pdf/La_juste_valeur_en_comptabilite-2.pdf , vu leM 26/10/2018.