مجلة دفاتر اقتصادية
المجلد: 10 – العدد: 02 (2019)، ص: 247-265
P-ISSN: 2170-1040
E-ISSN: 2602-5426

إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة لتحسين المعلومات المالية في البيئة الجزائرية

- دراسة تحليلية -

The problem of applying fair value accounting to improve financial information in the Algerian environment - An analytical study -

بن ثابت علال[1]♦ ، لعروس لخضر [2]
[1] جامعة الأغواط، الجزائر، a.bentabet@yahoo.fr
[2] جامعة الأغواط، الجزائر، lakdar.larous@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019-01-14 تاريخ القبول: 2019-09-29 تاريخ النشر: 2019-12-23

ملخص:

يهدف هذا البحث لدارسة موضوع المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة من خلال تناول القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية ، والخصائص النوعية للمعلومات المالية وإمكانية مساهمة القيمة العادلة في تحقيق ذلك، كما تم التطرق إلى القيمة العادلة وامكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية على إعتبار أن النظام المحاسبي المالي قد تضمنها من خلال القواعد الخاصة للتقييم.

وخلص البحث إلى أن المعايير المحاسبية الدولية قد ساهمت في تأهيل تطبيق نموذج القيمة العادلة لتوحيد المعالجات المحاسبية لتتماشى مع المستجدات المحاسبية، وأن تطبيق منهج القيمة العادلة يحقق الخصائص النوعية للمعلومات المالية والمحاسبية، وأن البيئة المحاسبية الجزائرية لا تسمح حاليا بتطبيق نموذج القيمة العادلة المعتمدة أساسا على التكلفة التاريخية.

الكلمات المفتاحية: تكلفة تاريخية؛ قيمة عادلة؛ معلومات مالية؛ معايير محاسبية دولية؛ نظام محاسبي مالي.

تصنيف jel:M41

Résumé :

Cette étude a pour but d'étudier l'information financière selon la comptabilité à la juste valeur, en abordant la juste valeur dans les normes comptables internationales et les caractéristiques qualitatives de l'information financière selon la contribution de la juste valeur, et en abordant aussi la possibilité de l'application la juste valeur dans le contexte algérien suivant les règles particulières de l'évaluation d'apprêt le SCF.

L'étude a conclu que les normes comptables internationales ont contribué à la réhabilitation de l'application du modèle de la juste valeur d'uniformiser les traitements comptables conformément aux évolutions de la comptabilité, et que l'application de la juste valeur permet d'obtenir des caractéristiques qualitatives de l'information comptable et financière, et que le contexte comptable algérien qui est fondé principalement sur le coût historique ne permet pas actuellement l'application du modèle à la juste valeur.

Mots-clés: coût historique, juste valeur, information financière ,système comptable financier, normes comptables internationales

Classification jel: M41

♦المؤلف المرسل

مقدمة:

لقد ظلت التكلفة التاريخية القياس المعتمد لعقود من الزمن، وحتى أواخر السبعينات حين بدأ الفكر المحاسبي يبحث عن بديل لهذا المبدأ يوفر خصائص نوعية للمعلومات والبيانات المحاسبية و المالية تلبية لإحتياجات مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ليحقق تقييماً أفضل لأصول المؤسسة وإلتزاماتها، ويتميز مبدأ التكلفة التاريخية بثبات وحدة النقد تحت الظروف الإقتصادية المختلفة مما جعل منه مقياساً غير موضوعي ولا يوفر خاصية الملائمة للمعلومات المالية خاصة في ظل حاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات تتوفر فيها خصائص نوعية تمكنهم من الإعتماد عليها في إتخاذ القرارات الضرورية وفي الوقت المناسب.

ومن هذا المنطلق إتجهت كل من مجالس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى إصدار معايير محاسبية تلبي الحاجة لمعلومات ذات خصائص نوعية، وهذا ما أدى بالمعايير الدولية للمحاسبة إلى التوجه نحو إستخدام القيمة العادلة كبديل للقياس والإفصاح المحاسبي تلبية لحاجات مستخدمي القوائم المالية عامة وبضغط من المستثمرين خاصة.

وفي هذا الصدد نجد أن النظام المالي المحاسبي قد حذا حذوا المعايير المحاسبية الدولية في استخدام القيمة العادلة بهدف الحصول على معلومات مالية ومحاسبية تتوافق مع خصائصها النوعية وتتماشى مع الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية في هذا المجال خاصة ما تعلق بجانب إعادة التقييم ضمن النظام المحاسبي المالي.

فما هو أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

وللإجابة على التساؤل الرئيسي يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو هدف المعايير المحاسبية الدولية من وضع نموذج محاسبي موحد مبني على محاسبة القيمة؟
- هل تطبيق محاسبة القيمة العادلة بإمكانه إنتاج معلومات مالية ذات خصائص نوعية؟
- هل يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية؟

الفرضيات : للإجابة على مختلف التساؤلات المتعلقة بموضوع البحث نطرح الفرضيات التالية:

- تهدف المعايير المحاسبية الدولية من وضع نموذج محاسبي مبني على القيمة العادلة لخدمة المستثمرين.
- محاسبة القيمة العادلة تساهم في إنتاج معلومات مالية ذات نوعية عالية.
- لا يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية.

أهمية البحث:

تنبع أهمية هذا البحث من أنه سيتناول موضوع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في عملية القياس والإفصاح المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ وما تضمنه النظام المحاسبي المالي وما لهذا التطبيق من آثار متوقعة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمالية، وأثر ذلك على جودة التقارير المالية . كما يستمد البحث أهميته كذلك في محاولة تبيان معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 13 "قياسات القيمة العادلة" وإعتباره من المواضيع التي فصلت في الموضوع.

أهداف البحث: من أهداف هذه الدراسة هو محاولة الوصول إلى النقاط التالية:

- التطرق إلى محاسبة القيمة العادلة من خلال المعايير المحاسبية الدولية .

- دراسة الخصائص النوعية للمعلومات المالية والاختيار بين بديلي القياس المحاسبي القيمة العادلة والتكلفة التاريخية، وعلاقة القيمة العادلة بالأزمة العالمية الأخيرة .
- معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يخص القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الحالية.

وقد تم تقسيم العمل إلى المحاور التالية:

- القيمة العادلة وتطورها التاريخي عبر الفكر المحاسبي؛
- القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية؛
- القياس بالقيمة العادلة من منظور النظام المحاسبي المالي؛
- الدراسة الميدانية.

أولاً: القيمة العادلة وتطورها التاريخي عبر الفكر المحاسبي:

بدأت الهيئات المحاسبية الدولية والمحلية بالبحث عن بديل لتغطية الثغرات الناتجة عن تطبيق التكلفة التاريخية، خاصة في معالجة الأدوات المالية ومشتقاتها، حيث تم التوجه إلى إستخدام مفهوم القيمة العادلة الذي أصبح أساساً ومقياساً هاماً للاعتراف وللقياس وللإفصاح عند المعالجة المحاسبية للعمليات المالية، وظهر ذلك التحول بصورة واضحة في معظم معايير المحاسبة الدولية.

1.1. ماهية القيمة العادلة:

للقيمة العادلة مفاهيم وتعاريف متعددة وتماشت معظمها مع التطور الذي عرفته و تطور الفكر المحاسبي عُدل مفهومها عدة مرات ضمن إصدارات مجالس معايير المحاسبة في الولايات المتحدة FASB ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لمعايير المحاسبة الأمريكية FAS و كذا المعايير المحاسبية الدولية IAS أو إصدارات معايير الإبلاغ المالي IFRS و أهم التعريفات التي أعطيت لمحاسبة القيمة العادلة نجد:

يعرفها مجلس المحاسبة الدولية ضمن معايير المحاسبة الدولية IAS بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين مشتري و بائع يتوافر لدى كل منهم الدراية و الرغبة في إتمام الصفقة و تتم الصفقة في إطار متوازن".[i]

وعُرفت ضمن المعيار رقم FAS 157 بأنها" السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجةً لبيع أحد الأصول أو المدفوع لتسوية أحد الإلتزامات في معاملة منتظمة بين المشاركين في تاريخ القياس ".[ii]

وعرفها مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن معايير الإبلاغ المالي IFRS بأنها :" المبلغ الذي يمكن به تبادل أصل أو تسوية إلتزام ما بين أطراف عالمين و راغبين في معاملة بين طرفين مستقلين".[iii]

فالقيمة العادلة إذا هي السعر الممكن الحصول عليه من خلال معاملة أو صفقة إفتراضية ومنتظمة من خلال خروج أصل للبيع قبض سعره أو دفع إلتزام في سوق رئيسية نشطة.

2.1. التطور التاريخي لمحاسبة القيمة العادلة عبر الفكر المحاسبي

عرفت القيمة العادلة تطورا ملحوظا، وتزامن ذلك مع الأزمات الإقتصادية والمالية التي عرفها الاقتصاد العالمي منذ أزمة الكساد الكبير و إلى غاية الأزمة المالية العالمية 2008 فكانت في كل مرة إما يطالب باستخدامها أو التوقف عن العمل بها .

فكان أول ظهور لمفهوم القيمة العادلة في أوائل العشرينيات من القرن الماضي عندما كان للمؤسسات الحرية الكبيرة في الاختيار بين القيمة الحالية أو القيمة التقديرية أو القيمة السوقية لتسجيل قيم الأصول والالتزامان وقد شاع خلال تلك الفترة

إجراء تقييم تصاعدي لقيم الأصول الطويلة الأجل بميزانية المؤسسات حيث شجع الرخاء والتضخم على وضع تقديرات متفائلة وكثيرا ما ارتدت للنقيض.[iv]

وبعد إنشاء هيئة سوق الأوراق المالية SEC سنة 1934 بهدف تحديد المعايير المقبولة لأجل إعداد قوائم مالية توفر معلومات مفيدة للمشتريات تم التحفظ على إستخدام "مفاهيم القيمة" أو "القيمة التقديرية" أو "القيمة السوقية" للأصول طويلة الأجل والأصول غير الملموسة و التوجه نحو استخدام التكلفة التاريخية المبنية على أساس التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار.[v]

وتزامنت أزمة النفط 1973- 1974مع إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB و تفويضه من قبل هيئة سوق الأوراق المالية SEC لإصدار المعايير المحاسبية الأمريكية مع بداية صدور المعايير المحاسبية الرسمية في مطلع السبعينات، ولم تكن الممارسات المحاسبية متسقة، وقد شملت هذه الممارسات المحاسبية تسجيل الاستثمارات في الأوراق المالية بسعر التكلفة أو بسعر السوق، وفي بعض الحالات، مزيج من كل هذه القياسات للفئات المختلفة من الأوراق المالية، ومع انخفاض القيم السوقية للكثير من الأوراق المالية خلال أزمة النفط لم تنعكس تلك الانخفاضات - في كثير من الحالات – على التقارير المالية، وعندما تعافت الأسواق المالية في العام 1975 ، كانت التوجيهات المحاسبية غير واضحة المعالم بعد بشأن إمكانية رفع قيمة الأوراق المالية التي سبق تخفيض قيمتها من جديد لتصل إلى القيمة الدفترية السابقة أم لا. ولإيجاد حل لهذه المشكلات، في ديسمبر عام 1975 أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار رقم 12 بعنوان" المحاسبة عن بعض الأوراق المالية المتداولة في السوق "، وهو المعيار الذي يتطلب المحاسبة عن أسهم حقوق الملكية المتداولة(قصيرة الأجل) في السوق بالتكلفة أو القيمة العادلة أيهما أقل، أما بالنسبة لأسهم حقوق الملكية غير المتداولة (طويلة الأجل)، فإن المكاسب أو الخسائر غير المحققة في القيمة السوقية لتلك الأوراق المالية لا يتم الإعتراف بها في قائمة الدخل إلا عندما تتحقق وذلك عن طريق البيع، بينما يتم الإعتراف بها في بند مستقل في حقوق الملكية.[vi]

ومع ظهور مشكلة مؤسسات الإدخار والإقراض خلال بداية الثمانينات بدا أن القيمة الحالية لبعض الأصول أقل من قيمة الإلتزامات وكان هذا خفيًا على إعتبار أن المؤسسات المعسّرة إقتصاديا لا تظهر خسائرها في قوائمها المالية بسبب إستخدامها مبدأ التكلفة التاريخية مما أخفى وراء ذلك مخاطر الإستثمار. وللإشارة فقد تسببت أزمة مؤسسات الإدخار والإقراض في إنهيار 797 مؤسسة إدخار والإقراض كانت تدير 400 مليار دولار و لفتت الأزمة الإنتباه إلى ضرورة الإسراع في إستخدام القيمة السوقية العادلة والذي من شأنه أن يساعد المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية في إكتشاف المشكل والقيام بتغييرات سريعة وفي حينها وإيجاد حلول مناسبة لها و بأقل التكاليف المالية.[vii]

وشهدت أواخر الثمانينات تغييرات كبيرة طرأت على نموذج العمل المصرفي وشملت على سبيل المثال : تحرير أسعار الفائدة من القيود الحكومية خلال هذه الفترة وهو ما أدى إلى حدوث تغيير كبير في استراتيجيات المؤسسات المالية ، وجعل الأرواق المالية التي يتم تداولها بصورة أكثر نشاطا، كما تم إنشاء أدوات مالية جديدة إستجابة للتغيرات في السوق و التي شملت تحرير الأسواق، التغيرات في قوانين الضرائب، والتقلبات في الأسعار، وغيرها من العوامل، وتباعا لهذه التغيرات الجديدة وظهور الأدوات المالية.[viii] ومع تطور معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة ظهرت سلسة من المعايير التي تخص محاسبة القيمة العادلة و التي سنتطرق إليها من خلال النقطة الموالية.

ثانياً: القيمة العادلة من منظور المعايير المحاسبية الدولية:

لقد توالت و تتابعت إصدارات المعايير الخاصة بالقيمة العادلة منذ الثمانينات و إلى يومنا سواء تكون عبارة عن معايير جديدة أو إجراء تعديلات أو تحديثات على معايير صادرة من قبل ، ونجد أن المعايير الخاصة بموضوع القيمة العادلة صدرت عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB وعن مجلس المعايير المحاسبية المالية FASB .

1.2. المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقيمة العادلة

تخلت معايير المحاسبة بالكثير من الدول المتقدمة والنامية خلال العقد الأول من القرن الحادي والعشرون عن نموذج التكلفة التاريخية ، وإستبدلته بالقياس على أساس القيمة العادلة، فأجرت لجنة معايير المحاسبة الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC) تعديلات على معيار المحاسبة الخاص بالأصول الثابتة (IAS 16)، معيار المحاسبة الخاص بالأصول غير الملموسة (IAS 38)، ومعياري المحاسبة الخاصين بالقياس والإفصاح عن الأدوات المالية(IAS 32,IAS 39)

ومعيار المحاسبة رقم (IAS 40) الخاص بالاستثمارات العقارية، ومعيار المحاسبة رقم(IAS 41)الخاص بالزراعة وما بها من أصول حيوية ومنتجات زراعية ناتجة عنها، ومعيار الإبلاغ المالي الخاص بالأدوات المالية(IFRS 9) و الذي عوض معيار المحاسبة (IAS 39) في جانفي 2015 وبموجب هذه المعايير أصبح القياس المحاسبي معتمدا بشكل أساسي على القيمة العادلة[ix]، وأنه في حالة القياس طبقا لأساس التكلفة التاريخية فإن ذلك يعتبر استثناء ويجب الإفصاح عن الأسباب التي منعت المؤسسة من الوصول إلي قياس للقيمة العادلة يعتمد عليه، بل وتقدير المدى الذي يمكن أن تقع فيه القيمة العادلة إن أمكن [x].

وكان أهم إصدار معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13) تحت عنوان قياسات القيمة العادلة الذي في ماي 2011 والذي تم تطبيقه جانفي 2013.

2.2. القيمة العادلة من منظور معيار الإبلاغ المالي(IFRS 13)

يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقم IFRS 13" قياس القيمة العادلة " الإطار الأساسي للقياس بالقيمة العادلة، و قد تم إصداره في ماي 2011 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية[xi] ، كما أعطيت إمكانية تطبيقه إبتداءًا من تاريخ إصداره بصورة تدريجية وفق شروط معينة، وكان ثمرة مجهود ست سنوات بين مجلسي IASB و FASB و قد تخللت مسودات هذا المعيار مناقشات طويلة و صعبة لسببين إثنين :[xii]

السبب الأول: ويتعلق بعزم مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB على إصدار معيار يعرف القيمة العادلة " كيف ؟ " أي كيف يتم تحديد قيمة الأصول أو الخصوم دون التعرض إلى متى يتم التقييم على أساس القيمة العادلة أي " متى نستعملها ".

السبب الثاني : وهو سبب ظرفي يتعلق بتزامن النقاشات حول هذا المعيار مع الأزمة المالية العالمية و محاولة البعض إيقاف التعامل بها ، على إعتبار أن تحديد القيمة العادلة في الظروف الاقتصادية المستقرة يكون أسهل.

ويشمل مجال تطبيق هذا المعيار جميع المؤسسات التي تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية كأساس في المحاسبة المالية لها ويطبق على جميع عناصر الأصول والخصوم وقد يتم اللجوء إلى إستخدامه في المرحلة الأولية للحسابات والقوائم المالية و قد يُلجأ إليه في نهاية الإعداد عند عملية الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيم العادلة ونخص بالذكر المعيار IFRS7 "الأدوات المالية: الإفصاحات" والمعيار IAS40 "الممتلكات العقارية".[xiii]

يستثنى من مجال تطبيق المعيار:[xiv]

- المعاملات التي تتم ضمن مجال تطبيق معيار الإبلاغ المالي IFRS 2 والمعيار IFRS 7

- التقييمات التي تتشابه في طريقة حسابها مع القيمة العادلة إلا أنها لا تتوافق معها مثل: القيمة الصافية للتصنيع " la valeur nette de réalisation " بموجب المعيار IAS2 تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة "، و تكلفة المنفعة بموجب المعيار IAS 36 " إنخفاض قيمة الموجودات"[xv].

1.2.2. أسس القيمة العادلة:

عرف معيار الإبلاغ المالي IFRS 13 للقيمة العادلة بانها" السعر الذي يمكن الحصول عليه نتيجة لبيع أصل أو المدفوع لتسوية إلتزام في معاملة منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس"[xvi].

ومن خلال التعريف نجد أن المعيار 13 قد ركز على السعر المقبوض كمقابل للعملية أو المدفوع لأجل تسوية إلتزام و التي يجب أو يفترض أن تكون منتظمة في سوق نشط كفء و يكون السعر هو سعر الخروج الحالي ومن وجهة نظر المشاركين في السوق راضين بالعملية غير مضطرين أو ملزمين بها . ومن خلال التعريف أيضا يمكننا إستنباط الأسس والمبادىء التى تبنى عليها القيمة العادلة والتي تتمحور حول العملية المنتظمة والسعر والمشاركون في السوق و توقيت التقييم.

أ. سعر التبادل: تعتمد محاسبة القيمة العادلة على سعر التبادل وهو السعر الذي يمكن الحصول عليه من خلال عملية البيع أو التبادل وحسب المعيار IFRS13 فإن القيمة العادلة تحدد على أساس فكرة سعر الخروج نتيجة لبيع أحد الأصول أو المدفوع لتسوية أحد الإلتزامات من معاملة تبادل إفتراضية في تاريخ القياس من وجهة نظر أحد المشاركين في السوق وهو المستحوذ على الأصل أو المدين بإلتزام، ويحدد المعيار سعر التقييم بـ "سعر الخروج (Exit Price، le prix de sortie) فالقيمة العادلة هي تحديد السعر الذي يمكن الحصول عليه مقابل بيع الأصل أو دفعه لتسوية الإلتزام في تاريخ القياس .[xvii]

و يجب أن يكون السعر المحدد عند تاريخ قياس القيمة العادلة السعر الحالي عند الإقتناء أو عند نهاية تاريخ تقييم الدورة الجارية.[xviii]

ب. المعاملة المنتظمة: يتم التبادل أو البيع ضمن عملية أو معاملة منتظمة، والذي يمكن الحصول عليه من خلال بذل العناية الواجبة، وليس من خلال البيع الإجباري أو الصفقات الإضطرارية. وتعرف المعاملة المنتظمة بأنها معاملة يفترض أن تعرض على السوق لفترة ما قبل تاريخ القياس لإتاحة الفرصة للأنشطة التسويقية المعتادة والمألوفة للمعاملات التي تشمل تلك الأصول أو الإلتزامات، وهي ليست معاملات إجبارية (على سبيل المثال، البيع الاضطراري أوحالة التصفية).[xix]

ج. سوق المعاملة (العملية) : قياس القيمة العادلة يفترض أن المعاملة لبيع الأصل أو تسوية الالتزام تحدث في "السوق الرئيسية" للأصل أوالالتزام، وفي حالة غياب السوق الرئيسية، تكون "السوق الاكثر ملائمة" للأصل أو الإلتزام. السوق الرئيسية هي السوق الذي تقوم فيه الشركة ببيع الأصل أو تسوية الإلتزام بالسعر الذي يُعظم مبلغ الأصول التي يمكن إستلامها مقابل بيع الأصل أو يؤدي إلى تدني المبلغ الذي سيتم دفعه لتسوية الإلتزام، مع الأخذ بعين الإعتبار تكاليف المعاملات التجارية في كل سوق[xx].

وسواء تعلق بالسوق الرئيسية أو بالسوق الأكثر ملائمة، يجب أن يتم النظر من منظور الشركة التي تعد القوائم المالية، على النحو الذي يسمح بوجود إختلافات بين المنشآت المختلفة في الأنشطة.

1) **السوق الرئيسية:** le marché principal: وتتمثل السوق الرئيسية في السوق التي من خلالها يمكننا ملاحظة مستوى عال من النشاط الخاص بالأصول و الخصوم، ويعتبر السوق نشطاً عندما تتوفر فيها جميع الشروط التالية[xxi] :

- ✓ تكون الأسعار فيه متاحة للجميع بسهولة وانتظام نتيجة تبادل التجار والسماسرة، وناتجة عن
- ✓ صفقات فعلية ومنتظمة من خلال أطراف ذات رغبة واطلاع.
- ✓ يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعاطي عادة في أي وقت.

✓ جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة.

2) **السوق الأكثر ملائمة:**le marché le plus avantageux : في حالة عدم توفر سوق رئيسية تلجأ المنشأة إلى السوق الأكثر ملائمة وتعرف السوق الأكثر ملائمة بانها هي" السوق الذي تقوم فيه الشركة - التي تعد القوائم المالية - ببيع الأصل تسوية الإلتزام بالسعر الذي يعظم مبلغ الأصول التي يمكن إستلامها مقابل بيع الأصل، أو يدني(يخفض) المبلغ الذي سيتم دفعه لتسوية الإلتزام، مع الأخذ في الاعتبار تكاليف المعاملات التجارية في كل سوق"[xxii]

وتحدد القيمة العادلة للأصل أو الالتزام على أساس الإفتراضات التي سوف يستخدمها المشاركون في السوق في تسعير الأصل أو الالتزام، و لذلك فان الشركة- التي تعد القوائم المالية - ليس من الضروري أن تحدد المشاركين في السوق لكنها يمكن أن تحدد الخصائص التي يتميز بها المشاركين في السوق و المتمثلة خصوصا في الإستقلال عن الشركة و لديهم فهم معقول بالأصل أو الإلتزام والقدرة و الرغبة والإستعداد للتعامل على الأصل أو الإلتزام، و عليه فإن المعاملة يجب أن تتم في سوق رئيسية و في غياب السوق الرئيسية تلجأ الشركة إلى السوق الأكثر ملائمة .

د. المشاركون في السوق: المشاركون في السوق هم المشترين و البائعين في السوق الرئيسية أو السوق الأكثر ملائمة للأصل أو الالتزام ، ويجب أن تتوفر فيهم الخصائص التالية:[xxiii]

1) الإستقلالية عن الشركة التي تعد التقرير المالية، أو بعبارة أخرى، أن لا يكون بين الأطراف ذوي العلاقة و المعرفة.
2) أن يكون لديه فهم معقول بالأصل أو الإلتزام والمعاملة على أساس جميع المعلومات المتاحة، بما في ذلك المعلومات التي يمكن الحصول عليها من خلال جهود العناية الواجبة التي تكون معتادة ومتعارف عليها.
3) القدرة و الرغبة والإستعداد على التعامل على الأصل أو الإلتزام أو بعبارة أخرى، أن لا يكون لديه الحافز القسري أو الإجباري أو الإضطراري للقيام بذلك.

2.2.2. أساليب تقييم القيمة العادلة:

لقد حدد المعيار IFRS 13 ثلاث مداخل (مدخل السوق، مدخل الدخل و مدخل التكلفة) لتقييم وقياس القيمة العادلة التي يمكن استخدامها في معظم الحالات ،بحيث يجب على المؤسسة إستعمال تقنيات تقييم تتوافق مع هذه المداخل عند تقييم القيمة العادلة ، ولم يحدد المعيار مدخل معين للتقييم وانما ترك للشركات حرية الإختيار من بين مداخل التقييم التي تناسب الظروف السائدة والتي تتوافر عنها بيانات كافية ليتم استخدامها لقياس القيمة العادلة. ويمكننا عرض مداخل القيمة العادلة على النحو التالي: [xxiv]

أ: مدخل السوق approche par le Marché: يقصد بمدخل السوق أن تقوم المؤسسة عند تقييم العادلة بالإعتماد على المعلومات و المعطيات المتوفرة في السوق أي أن السوق يكون هو الأساس في التقييم، ويستخدم مدخل السوق الأسعار وغيرها من المعلومات ذات الصلة الناشئة عن المعاملات السوقية التي تنطوي على أصول أو إلتزامات مطابقة أو مشابهة،

ومن بين أساليب التقييم المتسقة مع مدخل السوق تشمل مصفوفة التسعير، ومصفوفة التسعير هي أسلوب رياضي يستخدم أساسا لتقييم سندات الدين دون الإعتماد فقط على الأسعار المعلنة للأوراق المالية المحددة، وإنما أيضا بالإعتماد على علاقة الأوراق المالية بالرقم القياسي الأوراق المالية[xxv] .

ب:مدخل النتيجة Approche par le résultat : ويتم وفقا لهذا المدخل بتحويل المبالغ المستقبلية (التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات) إلى مبلغ واحد عن طريق التحيين، وتعكس حينها القيمة العادلة توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل ومن التقنيات المستعملة في مدخل الدخل أو مدخل النتيجة نجد:[xxvi]

1) أساليب القيمة الحالية؛ مثل نماذج تسعير الخيارات (modèles d'évaluation des options) مثل معادلة بلاك كولز -ميرتون (وهو نموذج في شكل مغلق)، والنموذج ذو الحدين (وهو نموذج شبكي)؛
2) ما تتضمن أساليب القيمة الحالية أيضا طريقة الأرباح متعددة الفترات التي تستخدم لقياس القيمة العادلة لبعض الأصول غير ملموسة؛

في معظم الحالات يكفي إستعمال تقنية أو طريقة تقييم واحدة ، و في حالات أخرى تلجأ بعض المنشآت إلى إستعمال أساليب تقييم متعددة و مثال ذلك الوحدات التي تقوم بتسيير الخزينة .[xxvii]

ج: مدخل التكلفة Approche par les coûts: يقوم مدخل التكلفة حسب المعيار13 على المبلغ الذي سيلزم حاليا ليحل محل القدرة على تقديم الخدمات للأصل (تكلفة الإستبدال الجارية)، أي أنه يقوم على أساس المبلغ المطلوب في الوقت الحالي لاستبدال القدرة الخدمية للأصل ويسمى بتكاليف الإستبدال الحالية ويكون السعر من وجهة نظر المشارك في(البائع) و يتمثل السعرفي المبلغ الممكن الحصول عليه للأصل و الذي يتحدد بناءا علي التكلفة التي سيتحملها مشارك آخر في السوق (المشتري) للحصول على الأصل أو بناء أصل بديل أو بناء أصول مماثلة المنفعة، مُعدلة بمدة التقادم.

والتقادم أشمل من الإهلاك ،حيث يشمل التقادم كلا من التدهور أو التقادم المادي والفني (التكنولوجي) ، والتقادم الاقتصادي(الخارجي)، أما الاهلاك فهو محسوب لأغراض إعداد القوائم المالية(تخصيص التكلفة التاريخية)، أو لأغراض ضريبية (على أساس عمر الأصل المحدد).

ثالثا: القياس بالقيمة العادلة من منظور النظام المحاسبي المالي

ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على أساس التكلفة التاريخية(تكلفة الشراء، تكلفة الإقتناء، تكلفة الإنجاز...)[xxviii]، إلا أنه يمكن إستخدام طرق أخرى للتقييم وحسب بعض الشروط لبعض العناصر بالقيمة العادلة أو الحقيقية (أو الكلفة الراهنة) أو بقيمة الإنجاز، أو بالقيمة المحينة (أو القيمة النفعية)[xxix]، وتدخل عملية تقييم الأصول بإستخدام القيمة العادلة ضمن القواعد الخاصة للتقييم .

1.3. تقييم التثبيتات

تدرج التثبيتات في الحسابات الخاصة بها بتكلفتها المنسوبة إليها مباشر وتدج فيها مجمع المصاريف المتعلقة بالإقتناء أو بكلفة صنعها إذا تم إنتاجها داخل المؤسسة(المولدة داخليا)،وهذا كقاعدة عامة ، إلا أنه يرخص للمؤسسات إعادة تقييمها بعد الإدراج الأولي بإستعمال أساس القيمة العادلة وهذا كقاعدة خاصة.

1.1.3 تقييم العقارات الموظفة

يشكل أي عقار موظف ملكا عقاريا (أراض، بناية أو جزء من بناية) مملوكة لتقاضي إيجار و/أو لتثمين رأس المال، وغير مستعمل في عملية الإنتاج أو لتقديم سلع أو خدمات أو لأغراض إدارية، ويتم تقييمها:[xxx]

- إما بالتكلفة يطرح منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة)؛
- وإما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة العادلة)؛

وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير إستعمال أي عقار موظف)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة العادلة تحديدا ذو مصداقية لأي عقار موظف تحوزه مؤسسة إختارت طريقة القيمة العادلة، فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة، ويقدم عند الإمكان فاصل لتقدير القيمة العادلة.

وعلى أساس الغاية من العقار يمكن للمؤسسة أن تختار طريقة التقييم، فقد يحتفظ به لغرض تثمين رأس المال و/أو لتقاضي إيجار للمؤسسة الخيار بين طريقة التقييم على أساس القيمة العادلة أو طريقة التكلفة التاريخية.

1.3. 2 تقييم الأصول البيولوجية

يتم تقييم الأصول البيولوجيا (أو الأصول الحيوية والمتمثلة في الحيوانات أو النباتات الحية[xxxi]) لدى إدراجها في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمتها العادلة يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، و إذا لم يكن لها تقدير لقيمتها العادلة بصورة صادقة، وفي مثل هذه الحالات يتم تقييم الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات وخسائر القيمة، والخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها، بحيث يجب أن تعكس القيمة العادلة الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.[xxxii]

ويتوافق ذلك ماجاء به المعيار المحاسبي الدولي(IAS 41) "الزراعة "حيث جاء فيه" يجب قياس الموجودات البيولوجية بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عدا عندما لا يمكن قياس القيمة العادلة بشكل موثوق"[xxxiii].

1.3. 3 تقييم التثبيتات الأخرى(معالجة مرخص بها)

يرخص للكيان أن يدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي يحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، بقيمته العادلة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة وتتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية إختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت بإستعمال القيمة العادلة في تاريخ الإقفال.[xxxiv]

القيمة العادلة للأراضي والمباني هي في العادة قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستنادًا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون(خبراء)، والقيمة العادلة لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق (منشأة متخصصة) فإنها تقوم بكلفة تعويضها الصافية من الإهتلاك، ولا يرخص للتثبيتات المعنوية أن يعاد تقييمها بالقيمة العادلة إلا إذا كان هناك سوق نشط، وبعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.[xxxv]

1.3. 4 تقييم الأصول المالية غير الجارية

تتشكل الأصول المالية غير الجارية من سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدًا لنشاط المؤسسة، والسندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس مال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للكيان الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها أو ينوي الإحتفاظ بها أو يتعين عليه ذلك، والقروض والحسابات الدائنة التي أصدرها الكيان والتي لا ينوي أو لا يسعه القيام ببيعها في الأجل القصير: الحسابات الدائنة لدى الزبائن،وغيرها من الحسابات الدائنة للإستغلال لأكثر من سنة أو القروض التي تزيد عن السنة والمقدمة لأطراف أخرى.

ويتم تقييم الأصول المالية غير الجارية عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها العادلة التي هي على الخصوص :[xxxvi]

- بالنسبة إلى السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية ؛
- بالنسبة إلى السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة ويمكن تحديد هذه القيمة إنطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم؛

ويدرج في الحسابات ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة الحقيقية مباشرة في شكل انخفاض أو إرتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.

1.3. 5 تقييم المنتوجات الزراعية

يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصا منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، و تثبت أي خسارة أو ربح متأتيين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها، ويتوافق هذا مع معيار المحاسبة الدولية IAS 41 الزراعة والذي جاء فيه:[xxxvii]

- يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الأصل البيولوجي للمنشأة بمقدار قيمته العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع عند نقطة الحصاد.
- يفترض أنه يمكن قياس القيمة العادلة لأصل بيولوجي بشكل موثوق به، إلا أنه من الممكن تفنيد هذا الإفتراض فقط عند الإعتراف المبدئي بأصل بيولوجي لا تتوفر له أسعار أو قيم محددة من قبل السوق وكانت التقديرات البديلة للقيمة العادلة لهذا الأصل البيولوجي قابلة للقياس بشكل موثوق به فإنه يجب على المنشأة قياسها بمقدار قيمتها العادلة مخصوما منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع.
- في حالة وجود سوق نشط للأصل البيولوجي أو المحصول الزراعي فإن السعر المعروض في ذلك السوق هو الأساس المناسب لتحديد القيمة العادلة لذلك الأصل. إذا لم يتوفر سوق نشط فعلى المنشأة إستخدام قيم أو أسعار محددة من قبل السوق (مثل سعر آخر معاملة في السوق) عند توفرها.

2.3. تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى

يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي هي القيمة الحقيقية للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.

وبعد الاقتناء تقوم الخصوم المالية من غير الخصوم تلك التي تمت حيازتها لأغراض معاملة تجارية حسب التكلفة المهتلكة بإستثناء الخصوم التي تمت حيازتها لأغراض التعامل التجاري والتي تقيم بقيمتها الحقيقية.[xxxviii]

3.3. تقييم الأعباء و المنتوجات المالية

تؤخذ الأعباء والمنتوجات المالية في الحسبان تبعًا لإنقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتبت الفوائد خلالها، والعمليات التي تم الحصول من أجلها على تأجيل الدفع أو منح هذا التأجيل بشروط تقل عن شروط السوق .

تدرج في الحسابات بقيمتها الحقيقية بعد طرح المنتوج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل.

الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية للعملية التي تناسب الكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو المنتوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتجات (منتوجات) مالية في حسابات البائع[xxxix]

.

رابعا: الدراسة الميدانية:

1.4. إجراءات الدراسة الميدانية:

للقيام بالدراسة الميدانية، تم الاستعانة بأداة الاستبيان، حيث تم تم تصميم أسئلته بتحديد السؤال المطلوب الإجابة عليه، وتحديد الإجابات المختلفة المتوقعة بصيغة الإجابة بنعم، أو بلا، وكذلك بصيغة الأجوبة المتعددة الخيارات ليختار المستقصي الإجابة الصحيحة من وجهة نظره، وإضافة الخيار الحر الذي يمكنه من التعبير الحر والكامل عن رأيه. وبعد إعداد الاستبيان بشكله النهائي ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة من المهنيين والأكاديميين في ولاية الأغواط من مجتمع الدراسة، حيث تمثلت العينة في الحاملين لشهادات الدكتوراه والماجستير، والماستر و الليسانس في الإختصاص بالسنبة للأكاديميين، أما بالنسبة للمهنيين فعلى الأقل حاصلين على شهادة مهنية في المحاسبة والتدقيق والجباية، وكان الغرض من وراء ذلك الإحاطة بموضوع الدراسة من جانبها النظري والتطبيقي، ويمكن تلخيص عناصر مجتمع الدراسة في الفئات التالية:

-أساتذة جامعيين مهتمين بالمجال المحاسبي؛

-طلبة ما بعد التدرج أكاديمي ومهني في التخصصات التالية :المحاسبة، المحاسبة والتدقيق، الجباية؛

-مهنيين من خبراء محاسبين ومحافظي الحسابات وإطارات في المؤسسات الإقتصادية والخاصة .

وتم توزيع 70 إستبيان شمل أفراد العينة المحددة سلفا، وتم إستلام 63إستبيان الوقت المحدد، وبعد عملية الفرز والتفحص التي أعقبت عملية الإستلام تم الإبقاء على 57 إستبيان، وإستبعاد6 إستبيانات من المجموع المستلم ، لأسباب مختلفة أهمها عدم تمتع أفراد العينة بالمواصفات اللازمة وكذا النقص في الإجابات.

2.4. الدراسة الوصفية:

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج Excel لأجل وضع قاعدة للبيانات وجداول يمكن الإعتماد عليها في عملية التحليل، ووضع الرسوم والأشكال الواردة، وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها.وقد كانت خصائص العينة كما يلي:

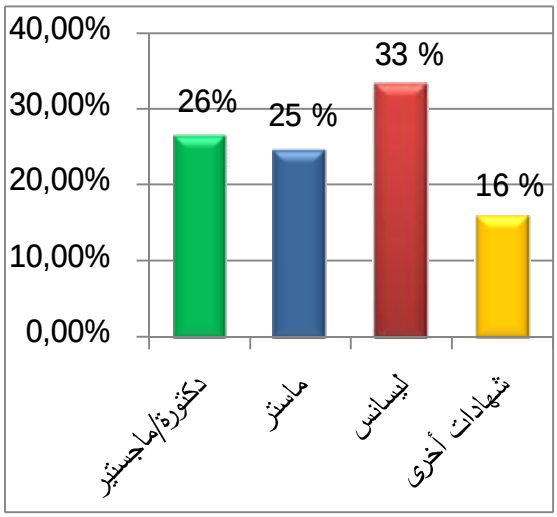
2.4. 1. المستوى التعليمي:

من خلال فحص نتائج الإجابات المستنبطة من الإستبيانات نلخص توزيع أفراد العينة على هذا الأساس في الجدول والشكل التاليين:

الجدول رقم(01):يوضح نسبة المستوى التعليمي لأفراد العينة

المستوى التعليمي	التكرار	النسبة المئوية%
دكتورة/ماجستير	15	%26
ماستر	14	%25
ليسانس	19	%33
شهادات أخرى	9	%16
المجموع	57	%100

الشكل رقم (01): يوضح تركيبة العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على نتائج الإستبيان إعتمادا على برنامج Excel2010

من الجدول والشكل يبرز لنا المستوى الأكاديمي للعينة المدروسة والتي في أغلبها ذات مستوى دراسي عالي(ليسانس فما فوق) بحيث يمكن الإعتماد عليها في مثل هذا النوع من البحوث.

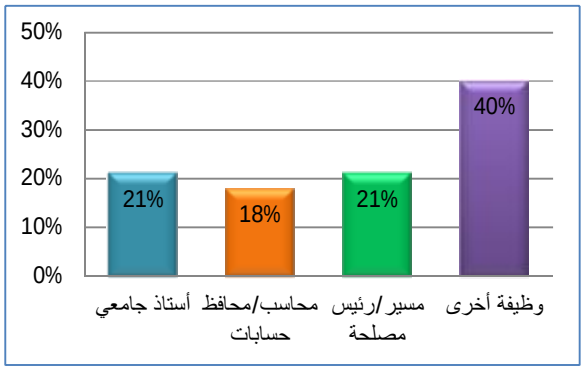
2.2.4. وظيفة أفراد العينة

حتى تكون العينة متكاملة من الأكاديميين والمهنيين حتى تكون العينة متوازنة وواقعية تم إضافة هذا السؤال للتعرف على نسبة المهنيين من الفئة المدروسة وتحصلنا على المعلومات التالية:

الجدول رقم (02): يوضح توزيع أفراد العينة تبعا للوظائف

الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية
أستاذ جامعي	12	%21
محاسب/ محافظ	12	%21
وظيفة أخرى	23	%40
المجموع	57	%100

الشكل رقم(02) :يوضح نسبة توزيع أفراد العينة تبعا للوظائف



المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على نتائج الإستبيان إعتمادا على برنامج Excel2010

يبين كل من الجدول والشكل أن أكبر عدد لأفراد العينة كان لدى فئة الوظائف الأخرى وتشمل الإطارات، المحاسبين الرئيسيين والمحاسبين وهم ممتهني المحاسبة من جانبها التطبيقي بنسبة 40 % وتلتها فئة الأساتذة الجامعيين والمسيرين و رؤساء مصالح المالية و المحاسب بالشركات ثم المحاسبين ومحافظي الحسابات .

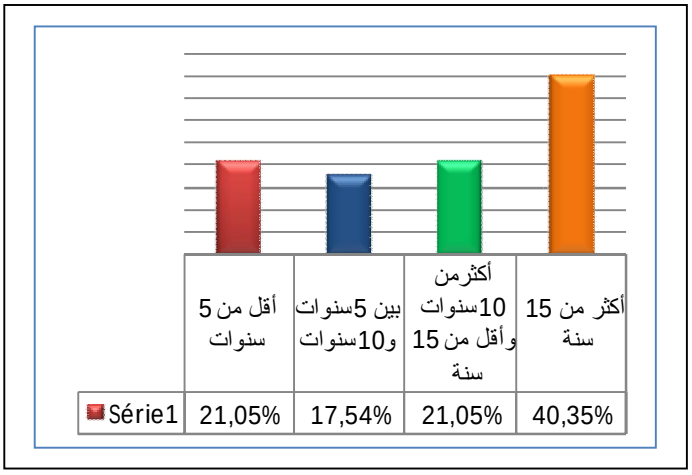
2.4. 3. الخبرة المهنية

تم تقسيم العينة إلى أربع فئات بغية معرفة نسبة الخبرة لديهم وكانت متقاربة في التوزيع، وتم الحصول على الجدول التالي:

الجدول(03): توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبر

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	18	%21,05
بين 5سنوات و10سنوات	11	%17,54
بين 10سنوات و 15 سنة	14	%21,05
أكثر من 15 سنة	13	%40,35
المجموع	57	%100

الشكل رقم(03): سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة



المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على نتائج الإستبيان إعتمادا على برنامج Excel2010

يوضح كل من الجدول والشكل مدى تقارب أفراد العينة من حيث الخبرة، إلا أن الفئة التي تفوق خبرتها 15 كانت الأكثر بنسبة 40,35 % وهوما يعود بالإيجاب على نتائج الدراسة من جانبها التطبيقي.

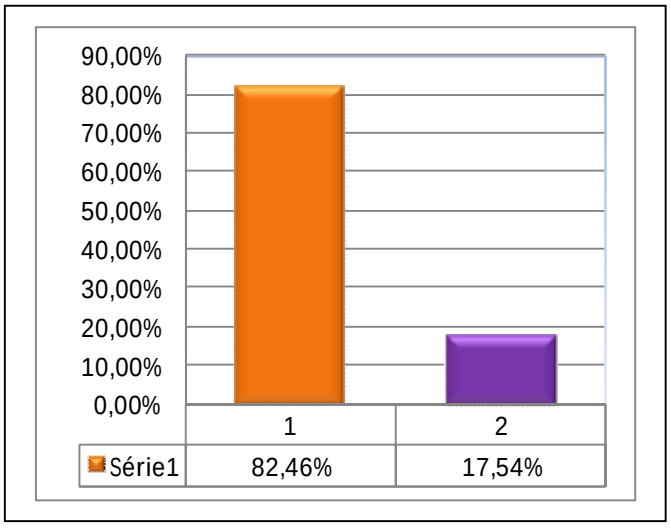
2.4. 4.قطاعات العمل

أما فيما يتعلق بقطاعات العمل، فقد كانت النسبة الأكبر من أفراد العينة تنتمي للقطاع العام حيث بلغت 46,82% وترجع هذه النسبة لكون أغلب أفراد العينة هم أستاذة بجامعة الأغواط أو إطارات في المؤسسات الاقتصادية الوطنية العاملة بولاية الأغواط ، والباقي للقطاع الخاص بنسبة 54,17 %ويمكن تلخيص هذه النتائج في الجدول التالي:

الجدول(04):يوضح توزيع أفراد العينة حسب قطاع العمل

قطاع العمل	التكرار	النسبة المئوية
القطاع العام	47	%46,82
القطاع الخاص	10	%54,17
المجموع	57	%100

الشكل رقم(04):يوضح نسبة قطاع العمل



المصدر: من إعداد الباحثين بناءا على نتائج الإستبيان إعتمادا على برنامج Excel2010

3.4. تحليل النتائج:

نحاول في هذه النقطة تحليل النتائج واختبار الفرضيات من خلال محاور الاستبيان الثلاثة:

1.3.4 تحليل المحور الأول واختبار الفرضية الأولى:

تنص هذا الفرضية على أن هدف المعايير المحاسبية الدولية هو وضع نموذج محاسبي مبني على محاسبة القيمة، ويتم إختبار صحة هذا الفرض من خلال إستعراض إجابات المستجوبين عن الأسئلة التالية: السؤال الأول ،السؤال الثاني والسؤال الثالث المدرجة في الاستبيان.

وقد كانت الاجابات كما يلي:

1. تسعى المعايير المحاسبية الدولية إلى إيجاد نظام محاسبي موحد مبني على مفهوم القيمة العادلة والذي يستجيب للتطلعات أدناه، من بين هذه التطلعات، - ماهي التطلعات التي تسعى المعايير الإستجابة إليها من وجهة نظركم؟	
أ. تطوير الأسواق المالية.	23
ب. تقوية عملية الإفصاح عن المعلومات المالية خدمة للمستثمرين على حساب سلطات الرقابة.	36
ت. الحد من السلطة التقديرية للمسيرين في حالة عدم التأكد.	15

وبتحليل إجابات السؤال الأول والخيارات المقدمة يتضح جليا إتفاق المستجوبين على أن المعايير الدولية للمحاسبة تسعى من خلالها تبنيها للقيمة العادلة بهدف تحقيق تطلعات تقوية عملية الإفصاح عن المعلومات الملية خدمة للمستثمرين وتطوير الأسواق المالية، وعن بديل القياس الذي يمكنه تحقيق هذه التطلعات طرحنا السؤال الثاني والثالث.

2. هل تضنون أن نموذج التكلفة التاريخية يمكنه من تحقيق الحلول الأفضل والأنسب لهذه التطلعات؟		
	نعم	15
	لا	37
	بدون اجابة	05

ومن خلال هذه النتائج نرى بوضوح أن أغلبية المستجوبين 65 % لا يضنون أن التكلفة التاريخية تحقق الحلول الأنسب لهذه التطلعات مقابل 26% يضنون انها تحقق الحلول الأنسب فيما لم يقدم 9% الإجابة عن السؤال، وهذا ما أكدته نتائج إجابات السؤال الثالث.

3. اذا كان الجواب ب: لا عن التكلفة التاريخية فهل تضنون أن نموذج القيمة العادلة يفترض به أن يحقق الحلول الأفضل لهذه التطلعات؟		
	نعم	42
	لا	09
	بدون اجابة	06

ومن خلال الجدول والشكل توضح النتائج أن القيمة العادلة بإمكانها تحقيق الحلول الأفضل للتطلعات المذكورة حسب الإجابات التي قدرت بنسبة 74% وهي نسبة مقبولة جدا مقابل 16% لا يضنون ذلك فيما إمتنع ما نسبته 16% عن الرد.

ومن نتائج السؤال الأول التي إتجهت نحو خيار تقوية عملية الإفصاح خدمة للمستثمرين على حساب سلطات الرقابة وخيار تطوير سوق المال، ونتائج السؤال الثاني التي أكدت عدم إمكانية تحيق أفضل الحلول لذلك وتأكيد نتائج السؤال الثالث فيما

يخص إمكانية تحقيق هذه الحلول عن طريق القيمة العادلة، وهذا ما يبرر ويبين هدف المعايير المحاسبية الدولية من وضع نموذج للمحاسبة الدولية مبني على القيمة العادلة وبالتالي صحة الفرض الأول.

2.3.4 تحليل المحور الثاني واختبار الفرضية الثانية:

لإختبار الفرض الثاني القائل أن القيمة العادلة تساهم في إنتاج معلومات مالية ذات نوعية عالية عمدنا إلى طرح اربعة أسئلة (السؤال: 4،5،6،7).

4. الهدف المحدد من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية هو وضع نموذج محاسبي مبني على القيمة العادلة قادر على إنتاج معلومات مالية تتميز بأعلى مستوى ممكن من الجودة العالية- هل تعتقدون أن النموذج المحاسبي المبني على القيمة العادلة بإمكانه:	
أ. تحسين جودة المعلومات المالية من حيث الموضوعية ،الشفافية، الملائمة والموثوقية؟	23
ب. إعداد تقارير سنوية مفيدة تساعد مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ القرارات ؟	35
ت. تقوية فعالية الرقابة الإحترازية التي تقوم بها السلطات الوصية؟	13

ومن نتائج الجدول الموضحة في الشكل تؤكد أغلبية الإجابات أن النموذج المحاسبي المبني على القيمة العادلة يمكن من إعداد تقارير مالية سنوية تفيد مستخدمي القوائم في إتخاذ القرارات وبنسبة 49% للخيار الثالث وتم تأكيد ذلك في الخيار الأول بنسبة 33% ، كما أن الخيارين يصبان في إتجاه واحد من منطلق أن المعومات الجيدة تؤدي إلى إعداد تقارير مفيدة لإتخاذ القرارات.

5. هل تضن أن التقييم المبني على القيمة العادلة هو تقييم موضوعي يؤدي إلى أحسن تقدير للمؤسسة ككل و لمخاطر نشاطها؟	**نعم**	44
	لا	08
	بدون اجابة	5

من نتائج إجابات السؤال الخامس يؤكد 77%من المستوجبين أن التقييم بإستخدام القيمة العادلة يؤدي إلى أحسن تقدير للمؤسسة ككل و لمخاطر نشاطها.

6. حسب معيار الإبلاغ IFRS 13 فإن الأصول و الإلتزامات التي لا يمكن ملاحظتها ولا يوجد لها سوق والتي تقيم وفق مدخلات المستوى الثالث يمكن حساب قيمتها العادلة وفق التقديرات الشخصية والخبرة ، حسب رأيك هل يمكن إستغلال ذلك في البيئة المحاسبية الجزائرية في:	
أ. تضخيم مبالغ التقييم من قبل الشركات لأجل الرفع من رأسمالها.	17
ب. التقليل من مبالغ التقييم لأجل التهرب الجبائي .	30
ت. التلاعب بالأرقام نحو الإنخفاض و الإرتفاع حسب الحاجة وفتح المجال أمام التزوير و	20
ث. إستغلالها لأجل ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية	07

وكانت نتائج السؤال السادس قد إتجهت في أغلبها نحو الخيار الثاني، فحسب أراء ما نسبته 41% من المستجوبين فإنه يمكن أن يستغل مدخل التقييم المعتمد على التقديرات الشخصية في التقليل من مبالغ التقييم لأجل التهرب الضريبي في حين يرى 27% من المستوجبين أن ذلك يؤدي إلى التلاعب بالأرقام في عمليات التزوير و الفساد المالي ليضاف إليها نسبة 9% قالت أنه يؤدي

إلى إستغلالها في الاساليب المحاسبة الإبداعية، إلا أن فئة أخرى رأت أنه يؤدي إلى تضخيم مبالغ التقييم لأجل الرفع من رأس المال و بنسبة 23% .

7. هل ترون أن تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية يضمن شفافية وثقة أكبر لمختلف مستخدمي القوائم المالية ؟	**نعم**	33
	لا	20
	بدون اجابة	04
إذا كان الجواب بلا: - فهل يرجع السبب في نظركم:		
أ. إلى عدم إحتوائه على إطار تصوري يضبط العمل المحاسبي.		03
ب. إلى عدم إحتوائه على معايير محاسبية تفي بهذا الغرض.		11
ت. لأمورأخرى:.....		06

ومن نتائج الإجابات نلاحظ أن 58% من المستجوبين يرون أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يضمن شفافية وثقة أكبر لمختلف مستخدمي القوائم المالية، أما الذين يرون عكس ذلك فتقدر نسبتهم بـ:35% والذين برروا ذلك من خلال الخيارات المقدمة لهم والتي بينت أجمعت مبررات على عدم ضمان النظام المحاسبي المالي للشفافية والثقة لمختلف مستخدمي القوائم المالية وتم تأكيد من خلال الإختيار الثاني و بنسبة 63%، أما الخيار الحر فقد أرجع البعض إلى التسرع والإستعجال في الإصلاح المحاسبي وتطبيقه دون تكوين و لا تدريب لازمين.

ونستنتج من نتائج الأسئلة السابقة أن النموذج المحاسبي المبني على القيمة العادلة يمكن من إعداد تقارير مالية سنوية تفيد مستخدمي القوائم في إتخاذ القرارات وأن محاسبة القيمة العادلة تساهم في إنتاج معلومات مالية ذات نوعية عالية، وأن التقييم بإستخدام القيمة العادلة يؤدي إلى أحسن تقدير للمؤسسة ككل و لمخاطر نشاطها، وهذا ما يبرر صحة الفرض الثاني.

3.3.4 : تحليل المحور الثالث واختبار الفرضية الثالثة:

لأجل إختبار الفرض القائل أنه يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الجزائرية الحالية، تم طرح اربع اسئلة(السؤال:11.10.9.8). ويخص السؤال الثامن إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائري أما السؤال التاسع فيخص أسباب عدم إمكانية تطبيقها ،وتم طرح السؤالين على الشكل التالي:

8. هل يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؟	**نعم**	15
9. واذا كان الجواب بلا: فهل يعود السبب في رأيكم إلى:	**لا**	38
	بدون اجابة	04
أ. عدم وجود سوق مالية رئيسية ؟		29
ب. لعدم وجود سوق أكثر ملائمة ؟		11
ت. لإعتبارات قانونية وجبائية ؟		21
ث. لأسباب أخرى؟.....		06

من خلال الجدول فقد أكد أغلب المستجوبين أنه لا يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الحالية وبنسبة 67%، وأما أسباب ذلك فكانت من خلال الخيارات المقدمة لهم في السؤال التاسع ، حيث تم تبرير عدم إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة من خلال الخيار الأول بنسبة 43% ويرجعون السبب لعدم وجود سوق مالية نشطة في الجزائر، وفئة أخرى بررت موقفها من خلال الخيار الثالث وبنسبة 31% وأرجعت السبب لإعتبارات قانونية وجبائية، وفيما الخيار الحر فقد أرجع إجابات المستقصين إلى قصور ثقافة المحاسبين باهمية القيمة العادلة في التسيير المحاسبي المالي، وعدم الإلمام التام بالنظام المحاسبي المالي، وأن معيار القيمة العادلة هو معيار جديد لم يصدر عنه اي قرار تنفيذي .

واما عن السؤال العاشر والمتعلق بترتيب متطلبات تبني القيمة العادلة في الجزائر حسب درجة الأهمية وجاء السؤال في شكله التالي:

10. رتب متطلبات تبني القيمة العادلة في الجزائر حسب درجة الأهمية	
أ. التكوين في مجال معايير الحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي	26
ب. إيجاد نظام معلومات كاف	22
ت. توفير المعلومات الضرورية للتقدير على أساس القيمة العادلة	23

ومن خلال هذه النتائج نجد أن المستجوبين قد رتبوا متطلبات تطبيق القيمة العادلة في الجزائر حسب الخيارات المقدمة، حيث احتل متطلب التكوين في مجال معايير الحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي الرتبة الأولى بنسبة 41%، ثم متطلب توفير المعلومات الضرورية للتقدير على أساس القيمة العادلة بنسبة 33%، وأخيرا متطلب إيجاد نظام للمعلومات كاف بنسبة 26%.

وأما السؤال الحادي عشر ويتعلق بتحديد العناصر التي تمثل مشكلة خاصة بتطبيق محاسبة العادلة في الجزائر وكان على النحو التالي:

11. حدد العناصر التي تمثل مشكلة خاصة لتبني محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية	
أ. المداخل الضرورية للحصول على القيمة العادلة	19
ب. تكييف الأنظمة المحوسبة	07
ث. الدراية الكافية بالمعايير الدالة على القيمة العادلة	36
ج. التكوين و التأهيل الخاص	23
ح. صعوبة تطبيق معايير المحاسبة الدولية و معايير الإبلاغ المالي	29

ومن خلال الجدول و الشكل يؤكد المستجوبون أن الدراية الكافية بالمعايير الدولية للمحاسبة تمثل المشكلة الأولى بالنسبة لتبنيها في الجزائر بنسبة 32% يليها صعوبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و التكوين التأهيل الخاص بنسب 25% و20% على التوالي.

وبإستعراض نتائج السؤال(8،9،10،11) نستنتج أن الفرض الثالث قد تحقق ومنه فإنه لا يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الاقتصادية الحالية لوجود مشاكل تعيق ذلك ولابد من توفر متطلبات لتطبيقها.

من خلال تحليل الدراسة الميدانية يمكن القول أن:

- أن هدف المعايير المحاسبية الدولية من وراء وضع نموذج موحد مبني على القيمة العادلة هو لتحسين جودة المعلومات المالية من خلال تقوية عملية الإفصاح المحاسبي وبالتالي إعداد تقارير سنوية تمكن مستخدمي القوائم المالية من إتخاذ القرارات الضرورية على ضوئها.
- رغم أن محاسبة التكلفة التاريخية تقدم معلومات موثوق منها إلا أن عدم ملائمتها للواقع الإقتصادي فرض التوجه نحو محاسبة القيمة العادلة والتي تمتاز بالملائمة وتمكن من تحقيق حلول لتطلعات مستخدمي القوائم المالية.
- لا يمكن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حاليا لإعتبارات قانونية وجبائية وعدم وجود أسواق رئيسية ولا أسواق أكثر ملاءمة .
- من مشاكل تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية عدم وجود دراية كافية بالمعايير الدالة على القيمة العادلة وصعوبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ونقص التكوين في هذا المجال.
- أن التقييم على أساس القيمة العادلة والذي يتم من طرف الخبراء والمؤهلين مهنيا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي يكتنفه شيء من الغموض.

خلاصة: (نتائج وتوصيات)

من خلال دراستنا لموضوع المعلومات المالية وفقا لمحاسبة القيمة العادلة وجدنا أن المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي تتجه نحو إيجاد نظام محاسبي موحد مبني عمى أساس القيمة العادلة مما نتج عنه تعديل بعض المعايير المحاسبية الدولية واصدار معايير أخرى للإبلاغ المالي وكان أهمها صدور معيار الإبلاغ الماليIFRS 13 " قياسات القيمة العادلة "في محاولة من مجلس المعايير المحاسبية الدولية للوصول إلى هدف إعداد قوائم مالية تتمتع بخصائص معلوماتية مالية بدرجة عالية من النوعية يتمكن مستخدموها من إتخاذ قرارات سليمة ومفيدة تتماشى وتطلعاتهم الإستثمارية.

من خلال هذا البحث نستخلص النتائج التالية:

- أن الهيئات الدولية للمعايير المحاسبية الدولية تسعى من خلال إصدارات معايير القيمة العادلة وتعديل المعايير الأخرى إلى توسيع تبني القيمة العادلة لجميع الأصول والخصوم.
- يعتبر معيار الإبلاغ المالي رقمIFRS 13 الإطار الوحيد لقياسات القيمة العادلة التي تتطلب المعايير الأخرى إستخدامها أو تسمح بذلك.
- يمكن إستخدام القيمة العادلة وفق المعيارIFRS 13 في حالة وجود سوق أو في حالة عدم وجوده.
- يحبذ أغلب مستخدمو القوائم المالية عامة وخاصة المستثمرون إستخدام القيمة العادلة عوض التكلفة التاريخية لأنها تتوافق مع متطلبات إتخاذ القرارات.
- البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية غير جاهزة لتطبيق القيمة العادلة كما تنص على ذلك المعايير المحاسبية الدولية.

التوصيات:

من خلال هذه الدراسة نحاول تقديم التوصيات التالية:

- تكييف التشريعات القانونية والجبائية مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية عامة ومع متطلبات النظام المحاسبي المالي خاصة؛
- قصد توحيد المصطلحات يفضل تغيير مصطلح القيمة الحقيقية بمصطبح القيمة العادلة المذكور في القرار المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضيا وكذا مدّونة الحسابات وقواعد سيرها؛
- إصدار قرارات تنفيذية تخص كيفيات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية؛
- تكييف وتحديث محتويات النظام المحاسبي المالي حتى يمكنه أن يتماشى مع التطورات والتحديثات الخاصة بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- تحديث البنود الخاصة بإمكانية تطبيق القيمة العادلة والمدرجة في النظام المحاسبي المالي، لتتماشى مع معيار الإبلاغ المالي IFRS 13 ؛
- تكثيف الدورات التكوينية والتدريبية واعادة رسكلة ممتهني مهنة المحاسبة في مجالات المعايير المحاسبية عامة وفي مجال معايير محاسبة القيمة العادلة خاصة.

الهوامش والمراجع:

[i] طارق عبدالعال حماد،"موسوعة معايير المحاسبة ، الجزء الثالث الأدوات المالية" الطبعة الثانية ، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2008،ص151

[ii] Financial Accounting Standards Board (FASB), FAS 157, "Fair Value Measurements", Norwalk, Connecticut, 2006, P.6

[iii] International Accounting Standard Board, "International Financial Reporting Standards 2008" IAS39: "Financial Instruments: Recognition and Measurement", London, United Kingdom, P.1945

[iv] David J. Emerson and other, "Fair Value Accounting: A Historical Review Of The Most Controversial Accounting Issue In Decades," *Journal of Business & Economics Research – April, 2010 Volume 8, Number 4 p.77*

[v] ibid ,p78

[vi] عمرو حسن إبراهيم، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية "دراسة نظرية اختبارية" رسالة ماجيستر غير منشورة في المحاسبة، جامعة حلوان ، مصر، 2011 ، ص 5

[vii] نفس المرجع السابق ، ص 6

[viii] نفس المرجع السابق ، ص 8

[ix] http://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_des_normes_internationales

[x] مصطفى راشد العبادي ، مدى حاجة معايير المحاسبة والمراجعة السعودية لتبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح والمراجعة بالقوائم المالية -دراسة تحليلية مقارنة – ندوة : مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية و تحديات القرن الحادي و العشرين يومي 18 و 19 ماي 2010 ص 3

[xi] Andrew Watchman, Information financière internationale ,Pleins feux sur les IFRS ,L'IASB publie une nouvelle norme sur l'évaluation à la juste valeur et les informations à fournir Bureau mondial des IFRS ,Dellote ,Mai 2011, p2

[xii] Groupe mazar, IFRS 13 « Evaluation de la juste valeur » - L'essentiel de la norme en 40 questions/réponses, 07/2012 p4

[xiii] Andrew Watchma,op.cit,P4

xiv ibid,P 3

[xv] ibid,P4

[xvi] International Accounting Standard Board, IFRS 13: "Fair Value Measurements". IASB: London, United Kingdom, 2011.

[xviii] ibid

[xix] عمرو حسن إبراهيم ، مرجع سبق ذكره، ص 46

[xx] Groupe mazar,op.cit, p12

[xxi] خالد عبد الرحمن جمعة يونس ، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم " ، رسالة ماجيستر غير منشورة في المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة -2011 ص 25

[xxii]عمرو حسن إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 47

[xxiii] www.firmex.com/blog/financial-reporting-valuation-market-participant date de consultation

[xxiv] Andrew Watchma , op.cit, p:10

[xxv] عمرو حسن إبراهيم ، مرجع سبق ذكره ص:48

[xxvi] نفس المرجع السابق، ص 49

[xxvii] Andrew Watchma , op.cit, p10

[xxviii] شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية، الجزائر 2008، ص81

[xxix] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 2009/19، ، ص6

[xxx] نفس المرجع السابق، ص:10

[xxxi]معيار المحاسبة الدولي (IAS 41) الزراعة،2001

[xxxii] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ،العدد 2009/19، ص:10

[xxxiii] المعيار الدولي IAS 41 ، مرجع سبق ذكره

[xxxiv] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2009/19، ص10

[xxxv] نفس المرجع ، ص10

[xxxvi] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2009/19، ، ص12

[xxxvii]المعيار الدولي IAS 41 ، مرجع سبق ذكره

[xxxviii] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 2009/19 ، ص14

[xxxix] نفس المرجع ، ص 15