

توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة: بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية

The orientation of the Financial Accounting System towards Fair Value, between measurement requirements and implementation problems in the Algerian context

قريشي كنزة

جامعة سطيف1 - الجزائر

k.kenza1983@gmail.com

تاريخ النشر: 2019/12/31

تاريخ القبول: 2019/07/08

تاريخ الإرسال: 2018/03/13

ملخص:

الغرض من هذه الدراسة هو تحليل مفهوم القيمة العادلة في الأدبيات المحاسبية الدولية وفي النظام المحاسبي المالي من خلال اهم المتطلبات الخاصة بالقيمة العادلة في هذا الصدد. بالإضافة إلى ذلك تسعى هذه الدراسة إلى تحديد العقبات الرئيسية المتعلقة بالبيئة المحاسبية الجزائرية التي قد تعيق تطبيق هذا المفهوم. خلصت الدراسة إلى أن البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الحالي ليست جاهزة لتطبيق النظام المحاسبي المالي ولا سيما استخدام القيمة العادلة كبديل للتقييم عن التكلفة التاريخية. و ان الواقع يبين أن تطبيق القيمة العادلة يواجه قيودًا متعددة بما في ذلك عدم وجود سوق نشط الذي يعد جوهر نموذج القيمة العادلة، ووجود قانون ضريبي مهيمن بالإضافة إلى العديد من العقبات المتعلقة بالمهنة. باختصار لا يمكن اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس دون وجود بنية تحتية محاسبية ملائمة ومناسبة .

- الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة، نظام محاسبي مالي، مهنة محاسبية جزائرية، معوقات التطبيق
- تصنيف JEL : M41, Z23, G12, C52

Abstract:

The purpose of this study is to analyze the concept of fair value in the international accounting literature and in the Financial Accounting System through the main provisions in this regard. In addition, the study seeks to identify the major obstacles related to the Algerian accounting environment that could hinder the implementation of this concept.

The study concluded that the Algerian accounting environment at present is not ready to apply the financial accounting system, and in particular the use of fair value as an alternative to the historical cost valuation. Indeed, the implementation of fair value faces multiple constraints, including: the absence of an active market which is the very foundation of fair value model, the existence of a dominant tax law and several obstacles related to the profession. In short, the adoption of the fair value as a measurement basis cannot be achieved without an adequate and favourable accounting infrastructure

- **Keywords:** fair value, Financial Accounting System, Algerian accounting profession, implementation obstacles.
- **Jel Classification Codes :** M41, Z23, G12, C52

تماشيا مع التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية العالمية من تزايد في حجم الأعمال وتباينها وتوجه العديد من الدول نحو العولمة والانفتاح الإقتصادي. شهد ميدان المحاسبة بدوره إنفتاح أطر جديدة أدت إلى إعادة النظر في الكثير من المسائل المحاسبية وبالأخص مبدأ التكلفة التاريخية والتوجه نحو تطبيق منهج القيمة العادلة كبديل لقياس الأحداث والعمليات المالية كي تكون أكثر دقة واقتربا إلى الواقع الفعلي. هذا الأمر قد دفع بالجهات المهتمة بالتنميط المحاسبي الدولي إلى إقتراح معايير محاسبية تلي الإحتياجات المستمرة لهذه التغيرات ومن ضمنها القيمة العادلة حيث كان من بين آخر إصدارتها معيار الإبلاغ المالي الدولي 13 IFRS - قياسات القيمة العادلة -.

والجزائر كغيرها من الدول لم تكن بمعزل عن مواكبة هذه التطورات العالمية للنهوض بإقتصادها من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها. فقد تم إقرار النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975. وتعتبر القيمة العادلة من أبرز ما جاء به هذا النظام كأحد نماذج القياس تضاف للتكلفة التاريخية، ومن هنا تبرز الإشكالية بالنسبة للمؤسسات الجزائرية في تعدد العوامل المؤثرة على القيمة العادلة. إذ وجب على المحاسبة الجزائرية تطبيق القيمة العادلة بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها على مدى فترة طويلة من الزمن. ومن خلال ما سبق يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:

هل تستجيب البيئة المحاسبية الجزائرية إلى متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بالقيمة العادلة ؟

للإجابة على الإشكالية تم طرح جملة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- ما هي المبررات النظرية للعدول عن التكلفة التاريخية والتوجه نحو القيمة العادلة ؟
- ما هي مواطن إستخدامات القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري؟
- هل البيئة المحاسبية الجزائرية مهيئة لتطبيق القيمة العادلة كأساس بديل للقياس ؟

1.1. فرضيات البحث :

ومن منطلق الإشكال المطروح وعلى ضوء أهداف البحث وللإحاطة بجوانب الأسئلة الفرعية نضع هذه الفرضيات:

- تعاني التكلفة التاريخية العديد من القصور مما أدى إلى التوجه نحو القيمة العادلة كبديل لها من أجل تحقيق أكثر ملاءمة للمعلومة المالية؛
- رغم الإشارة إلى القيمة التاريخية كأساس مهم للقياس في النظام المحاسبي المالي الجزائري إلا أن هناك العديد من متطلبات القياس بالقيمة العادلة؛
- تواجه القيمة العادلة العديد من التحديات والعوائق في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية في الوقت الحالي.

2.1 أهداف البحث :

نسعى من خلال بحثنا هذا بالدرجة الأولى إلى :

- التعرف على الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة مع ذكر أهم إيجابياتها والمشاكل المتوقعة في تطبيقها ؛
- تسليط الضوء على أهم متطلبات القيمة العادلة في الإطار المحاسبي الجزائري؛
- إبراز أهم معوقات وتحديات تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

3.1- منهج البحث :

للإلمام بمختلف جوانب البحث تم إعتداد أسلوب المنهج الوصفي التحليلي من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات وذلك من خلال الإستناد إلى جملة من المراجع المختلفة من كتب ومقالات ومدخلات.

4.1- الدراسات السابقة:

تناولت العديد من الدراسات موضوع محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نذكر من بينها:

- دراسة محمدو زرقون وفارس بن يدير(2016): " واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية"هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وللوصول لأهداف ونتائج الدراسة ، تم استخدام الاستبيان كأداة للبحث في الدراسة الميدانية، و في الأخير خلصت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وأيضا أن هناك دور هام لنموذج القيمة العادلة للقياس المحاسبي وكذا الإفصاح بموجها، بالإضافة إلى أن لتبني النظام المحاسبي المالي(SCF) القيمة العادلة اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات، وتوصلت أيضا الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة. (محمد وفارس، 2016)

• دراسة باهية زعيم ، عبد الغني دادن(2016) " واقع ومعوقات استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي - دراسة تحليلية مقارنة بين مجموعة من الدول النامية (الجزائر، مصر، السعودية، الأردن) ": هدفت هذه الدراسة الى تحليل واقع ومعوقات تبني القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ومقارنتها بواقع تبني القيمة العادلة في البيئة المحاسبية لبعض الدول النامية (مصر، السعودية، الأردن) باعتبارها من بين الدول النامية السبقة في ذلك ، مع تشخيص التحديات التي تواجهها كل دولة في استخدام هذا النموذج في القياس المحاسبي والاستفادة من هذه التجارب في البيئة المحلية لمواجهة التحديات، وفي الاخير توصلت أنه بالرغم من تبني مفهوم القيمة العادلة ضمن التشريعات الجزائرية إلا أن البيئة المحاسبية مازالت غير ملائمة لاستخدام القيمة العادلة، وعند مقارنتها بكل من مصر والسعودية والأردن نجد أن هذه الدول تبنت المعايير الدولية منذ فترة طويلة وقد توصلت في السنوات الأخيرة إلى إصدار معايير محلية خاصة بالقيمة العادلة إلا أنها مازالت هي الأخرى غير مطبقة لهذا الأسلوب في القياس المحاسبي بالمستوى المطلوب، كما تواجهها العديد من التحديات التي تقف حائلاً أمام التطبيق السليم للقيمة العادلة في الممارسات المحاسبية، لكن بدرجة متفاوتة عن الممارسات المحاسبية الجزائرية. (باهية و عبد الغاني، 2016)

• دراسة بلعور سليمان ، بن اودينة بوحفص (2017) " صعوبات تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية " :هدفت الدراسة الى التعرف على مختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال موقع محاسبة القيمة العادلة ضمن التعليم المحاسبي وكذا نظرة النظام المحاسبي المالي لها ومدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية والمنظمات المهنية المحاسبية لتطبيقها . وتوصلت الدراسة ان التعليم المحاسبي لا يزال يعاني من المشاكل التي تعيق تطبيق مفهوم القيمة العادلة وان المؤسسات الاقتصادية اجد هي الاخرى صعوبات في تطبيق القيمة العادلة نظرا لتكلفتها وانعدام السوق الكفاء واقترحت بضرورة اقحام القيمة العادلة ضمن مناهج التعليم المحاسبي وتشجيع الطلبة على اجراء بحوث ورسائل ترتبط بها وكذلك ضرورة اخضاع ممارسي مهنة المحاسبة الى دورات تكوينية تتعلق بهذا المفهوم . (بلعور و بن اودينة، 2017)

II - المحاسبة التقليدية على أساس التكلفة التاريخية:

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ المحاسبية التي لا زالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي وتعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لقياس كل من الأصول والخصوم، (الشيرازي، 1990) وقد استمر استخدام التكلفة التاريخية كأساس للقياس والتسجيل نظراً لإعتماده على وقائع حدثت بالفعل ومؤيدة بالمستندات وغير معرضة للاختلافات في التقدير والحكم الشخصي ويسهل التحقق منها، وتقاس بما دفع مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها، كما أن الصفة المميزة للتكلفة التاريخية هي أن القيمة النقدية الدالة للقيمة التبادلية للعملية تمثل المصدر الرئيسي لقياس القيمة (جمعة يونس، 2011) بالإضافة لذلك هناك جملة من المبررات التي تستند إليها التكلفة التاريخية : (سالم عبدالله و جريوع، 2006)

- إمكانية التحقق من بيانات التكلفة التاريخية الأمر الذي يوفر لنا درجة أكبر من الموضوعية، وبالتالي إمكانية الإعتماد على البيانات المحاسبية؛
- اتساق أساس التكلفة التاريخية مع كثير من العناصر الأخرى المكونة للإطار الفكري للمحاسبة المالية؛
- بالإضافة إلى أهم الفروض والمبادئ المحاسبية التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بأساس التكلفة التاريخية وتتمثل في ما يلي:
مبدأ تحقق الإيرادات والذي يقضي طبقاً لمفهومه التقليدي بعدم الاعتراف بأي تغيرات في قيم الأصول والخصوم إلا بعد تحققها عن طريق إجراء تبادل مع طرف آخر؛
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات والذي يقضي بتحديد الدخل عن طريق مقابلة إيرادات الفترة بتكاليف هذه الفترة فقط، وليس عن طريق مقارنة صافي قيمة الأصول أول وآخر الفترة المحاسبية.
- فرض استمرارية المشروع والذي يقضي بأن المشروع في حالة استمرار بأعماله الإعتيادية خلال الفترة المنظورة والتي يجب أن لا تزيد عن 12 شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية، وبالتالي لا تستخدم القيم الجارية للأصول إلا في حالة واحدة فقط هي في حالة التصفية؛
- مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار؛
- من ضمن القيود التي تفرضها المحاسبة المالية هي "مبدأ الحيطة والحذر"، حيث يتم تجاهل ارتفاع أسعار الأصول، وهذا من شأنه أن يؤدي إلى إظهارها في قائمة المركز المالي بقيم منخفضة؛
- فرض وحدة القياس النقدي يقضي باستخدام الوحدات النقدية الأصلية في الإثبات وتجاهل أي تغير في قيمتها نتيجة التضخم أو الإنكماش؛

■ مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بأن الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلاً طبقاً للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي.

على الرغم من تلك المبررات التي يقوم على أساسها مبدأ التكلفة التاريخية، واتساقه مع الفروض والمبادئ المحاسبية، إلا أنه أثار كثيراً من الإنتقادات حول محدودية فائدة استخدام القوائم والتقارير المالية الناتجة عنه، فحقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل، ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الإكتساب أو التملك، وإنما يظهر التشكيك في سلامة المبدأ بعد التملك أو حدوث الحدث، إذ تصبح القيمة المسجلة شيئاً من الماضي، الذي ينحرف قليلاً أو كثيراً عن قيمته الحالية خاصة بعد انتشار ظاهرة التضخم واستفحالها في كل الاقتصاديات، حيث لم يعد الأمر كما كان عليه، خاصة أن المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس بالإعتماد على هذا المبدأ أصبحت تفقد الكثير من صلاحيتها وقدرتها للإفصاح عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة. (النجار، 2013)

ولقد استخدمت التكلفة التاريخية لفترة طويلة كمبدأ سائد للقياس المحاسبي ثم برز من يطالب باستخدام القيمة العادلة كل من وذلك من خلال إصدار جملة من المعايير المحاسبية الدولية (IAS-IFRS) والتي تركز في طياتها على الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي الحقيقي بصورة موثوق بها، بالإضافة إلى ما فرضت على المحاسبة من تطورات وتغيرات أبرزت أن النظرية التقليدية المبنية على أساس التكلفة التاريخية لم تعد قادرة على الوفاء بهذه المتطلبات والتغيرات الأمر الذي دفع وعزز بالتحويل إلى القيمة العادلة وهذا من خلال جملة من الإنتقادات التي وجهت إلى التكلفة التاريخية وأبرزها:

■ يترتب الإعتماد على أساس التكلفة التاريخية تجاهل التغير في قيمة الوحدات النقدية الأصلية، ذلك بالمقارنة ببعض المناهج المحاسبية البديلة التي ترى استبدال الوحدات النقدية الأصلية بوحدة ذات قوة شرائية موحدة في تاريخ إعداد القوائم المالية، ويستند هذا المنهج على إعتبار أن أخذ تغيرات القوة الشرائية للنقود في الإعتبار يعتبر خروجاً عن مبدأ التقييم على أساس التكلفة التاريخية، حيث أن التطبيق السليم لهذا المبدأ يتطلب استخدام وحدات قياس متجانسة في إثبات كافة عناصر المركز المالي في الفترات المختلفة، ومن ناحية أخرى يلاحظ أن تجاهل التغيرات في المستوى العام للأسعار سوف يجعل القيم الواردة في القوائم المالية غير قابلة للتجميع والتلخيص؛ (سالم عبدالله و جربوع، 2006)

■ ضعف أو حتى عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساس التكلفة التاريخية حيث تعتبر أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وعليه يجب أن تكون هي الأهم في القياس؛

■ تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة غارقة "Sunk Cost" وينعكس ذلك أثناء اتخاذ القرار وهذا ما يؤكد عدم ملاءمتها في العملية المهمة ألا وهي اتخاذ القرار.

■ يرغب المستثمر والمقرض في وضع أهمية أكبر على الملائمة من أجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية؛

■ التضخم: يتم تجاهل التضخم النقدي وارتفاع الأسعار عامل من شأنه عرض القوائم المالية بشكل غير سليم مقارنة بما هو عليه الواقع الإقتصادي؛

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

■ عملية التحليل المالي لا تكون مفيدة بشكل كبير إذا كانت الأرقام المحاسبية لا تعكس ما عليه في الواقع؛ (بوكساني، اوكيل، و العرابي، 2011)

■ ان إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقاً للتكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الإعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم إكتسابه حالياً والذي لم يتحقق في الفترات السابقة؛

■ أساس التكلفة التاريخية يشترط حدوث عملية تبادلية حقيقية مع طرف آخر قبل الإعتراف بأي تغير في بنود القوائم المالية، هذا سوف يؤدي إلى إستبعاد كثير من القيم في السجلات المحاسبية تتمثل في الأصول المعنوية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل، العلامة التجارية، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة، وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تميز الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى؛ (الشيرازي، 1990)

■ إن تأجيل الإعتراف بالتغير في قيم الأصول والخصوم حتى يتم تبادل حقيقي مع طرف خارجي سوف يؤدي إلى تداخل نتائج الفترات المحاسبية المختلفة وهو أمر يتعارض مع فرض الدورية، أي أن الربح الدوري الخاص بفترة محاسبية معينة سوف يعكس ناتج الأحداث الإقتصادية التي نشأت في فترات محاسبية سابقة ولم تتحقق إلا خلال هذه الفترة، كما أن هذا الربح لن يعكس نتائج أحداث الفترة الحالية بالكامل إذ أن ذلك الجزء من هذه الأحداث غير المحققة سوف يتم الإعتراف به في فترات محاسبية مقبلة؛ (سالم عبدالله و جربوع، 2006)

III- المحاسبة الحديثة والتوجه نحو القيمة العادلة:

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق واطر جديدة وأحدث تغييرا شاملا في بنية البيانات المالية ومدلولاتها إلى أجل طويل وكان ذلك نتاجا للتطورات الحاصلة على النظرية المحاسبية خلال العقود الأخيرة التي نضجت وتم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت موضع التطبيق في بداية الألفية الثالثة، (حواس، 2007) فمفهوم القيمة العادلة ليس مفهوما جديدا ناتجا عن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بل كان متواجدا في أنظمة محاسبية انجلوسكسونية (وبالأخص النظام الأمريكي). لكن المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) كان لها الفضل في انتشاره على المستوى الدولي. (سفير و مدات، 2012) إذ يعد منح القيمة العادلة أكثر إغراء للمهنيين وواضعي المعايير بصفته يعكس الوضع الإقتصادي الحقيقي للشركة ويعد المقياس الأفضل والأكثر ملائمة لإتخاذ القرارات بينما تستند مرجعية التكلفة التاريخية في التقرير عن البيانات المالية إلى بيانات تكون موثوقة مع مرور الوقت ولا تتوافر فيها خاصية الملائمة لإتخاذ القرارات بعد فترة وقوع الحدث لإنها تكتفي بالإبلاغ عن التسجيل التاريخي للأصول والخصوم دون أن تقدم معلومات حديثة عن قيمتها الحاضرة، كما أن استخدام القيمة العادلة في التقرير عن كل العمليات والأحداث الماضية والحاضرة بإتباع منح تقييمي يحسن من خاصية المقارنة والثبات عند إتباع النسق في حين أن التكلفة التاريخية تشتمل على سلسلة من التقييمات والفرضيات والمسلمات المختلفة التي لا يمكن إجراء المقارنات بدرجة عالية من الدقة والثقة، (عبد الزهرة ، عوجة ، و راغب طلب، 2013) حيث جاء إستخدام محاسبة القيمة العادلة كبديل أمثل لمواجهة أوجه القصور التي يعاني منها مبدأ التكلفة التاريخية:

- **تعكس القيمة العادلة واقع المنشأة الإقتصادي:** وهي أقرب للتعبير العادل للقوائم المالية عن المركز المالي ونتيجة الأعمال والتدفقات النقدية والتغيرات في حقوق الملكية: (الفتاح الامين، 2015)
- **الطابع التنبئي:** القيمة العادلة هي أفضل أساس للتدفقات المالية المستقبلية حيث يعد إستخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملائمة لإتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية وأساسا أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛ (Man, Răvaş, & Gădău, 2001)
- **توفر مزيدا من الموضوعية والحياد المحاسبي:** تسمح القيمة العادلة بزيادة المحاسبة الإبداعية من جانب الإدارة، وتستند التكلفة التاريخية إلى التقديرات الذاتية تحت إشراف مدير المنشأة، فيما يتعلق بالتصححات المتعلقة بسجلات انخفاض قيمة الأصول؛
- **توفر معلومات ومقارنة أفضل للأداء الحالي والمستقبلي للمؤسسة:** من خلال القيمة العادلة النتيجة تقاس من خلال التباين بين قيمة الأصول والأسهم، والديون حيث يتم التمييز بين نتيجة الإستغلال والنتيجة الإقتصادية والمالية؛
- **لها طابع أكثر عالمية من التكلفة التاريخية:** تتأثر التكلفة التاريخية بخصوصيات المحاسبة المحلية والضريبية على عكس القيمة العادلة؛
- **توفر بيانات مالية أكثر موثوقية:** في سياق خصائص المعلومات المحاسبية تكون القيمة العادلة موثوقة وذات الصلة، بمعنى أنها تمثل أداة قياس الحصول على معلومات موثوقة، على سبيل المثال "القيمة العادلة تتيح للمحاسبة موثوقية المعاملة بها مثل معاملات تحوط العملات؛ (Munteanu & Zuca, 2015)
- **إذا تم تقييم الأصول والإلتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الإقتصادي،** حيث يتم أخذ الأسعار السوقية بعين الإعتبار؛ (بركة محمدشलगام و بن يدبر، 2014)
- **معدي المعايير المحاسبية الدولية يرون أن التقدم الحديث في التكنولوجيا والخبرة المكتسبة من طرف المقيم تسمح لكثير من القيم العادلة أن يتم تقديرها بإستخدام تقنيات تدمج مبادئ تسعير سوق رأس المال مع معلومات حول ظروف السوق الجارية؛** (دهمش و ابوزر، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، 2004)
- **تراعي محاسبة القيمة العادلة تغيرات القوة الشرائية لوحدة النقد؛**
- **يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الإقتصادي للمنشأة؛** (الفتاح الامين، 2015)

III. 1. تعريف القيمة العادلة

لا يوجد من الناحية النظرية إتفاق بين المحاسبين والمهنيين والمنظمات المهنية والباحثين على مفهوم أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها بسبب تعدد العوامل المؤثرة في القيمة للأداة المالية إضافة إلى تأثيرها على خصائص المعلومات المحاسبية اللازمة في عملية إتخاذ القرارات الإقتصادية (احمد حلبي و مؤيد راضي، 2007) ولقد تناولت أغلب المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية وكذلك إصدارات مجلس المعايير المحاسبية الأمريكية مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي ويمكن تلخيص أبرزها في الجدول التالي :

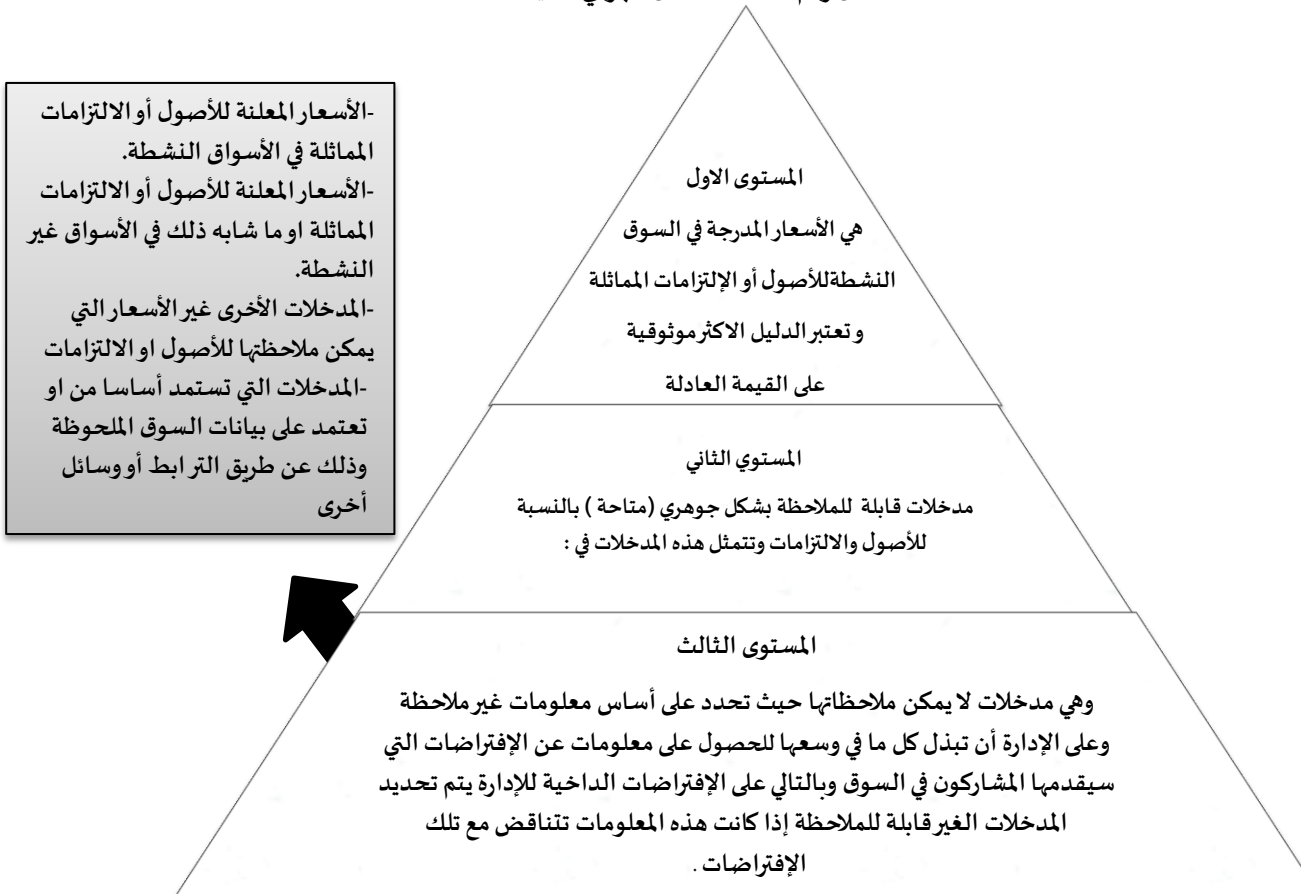
الجدول رقم 01: اهم تعاريف القيمة العادلة

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 13	لجنة معايير التقييم الدولية IVSC	المعيار لمحاسبي الامريكي FAS157
" السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الاصل او الذي سيتم دفعه لنقل الالتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس " (Mccrroll & Khatri, 2012, p. 22)	"هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري و بائع راغبين في عقد . صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث تتوافر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون إكراه على إتمام الصفقة" (فروحات و عمامرة، 2014، صفحة 330)	"السعر الذي يجب الحصول عليه من بيع الأصل أو الذي يدفع لتحويل التزام وذلك من خلال عملية تبادلية منظمة بين الأطراف المشاركة في السوق في تاريخ القياس" (حواس، 2007، الصفحات 115-116)

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع المذكورة

- ومن خلال التعاريف السابقة فان مفهوم القيمة العادلة يتضمن شروط تحددها وتتمثل فيما يلي : (قورين، 2014)
- وجود سوق نشط : إذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطا تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية؛
 - توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيمة العادلة؛
 - توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارات الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه مجرد فقط؛
 - أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف إحتماالية؛
 - أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.
- 2.iii مدخلات تقنيات تقييم القيمة العادلة (التسلسل الهرمي للقيمة العادلة): يتم تحديد التسلسل الهرمي للقيمة العادلة من قبل عامل المدخلات السائد بهدف وتعظيم استخدام معلمات المدخلات الملحوظة وحفظ المدخلات الغير الملحوظة

الشكل رقم 01 : التسلسل الهرمي للقيمة العادلة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاستناد: PKF international Ltd (2017) Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, USA: Wiley & Sons, Ltd, p765-766

فمن خلال الشكل الموضح اعلاه فان التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي تطرق اليه المعيار المحاسبي الامريكي FAS157 يعطي الأولوية لمعلومات المصدر المستخدمة في المستوى الاول حيث يمثل المدخلات الملاحظة من الاسعار المدرجة في الاسواق النشطة يليها المستوى الثاني وهي المدخلات الملاحظة بشكل غير مباشر من الأسعار المعروضة للعناصر القابلة للمقارنة في الأسواق النشطة ، والبنود المتطابقة في الأسواق غير النشطة وغيرها من المعلومات المتعلقة بالسوق) ، واخرها المستوى الثالث ويمثل المدخلات التي لا يمكن ملاحظتها والتي يتم توليدها من قبل الشركة (Laghi, Pucci, Tutino, & Di Marcantonio, 2012)

3.iii. شروط تقنيات (اساليب) تقييم القيمة العادلة:

حسب المعيار الامريكي FAS157 والمعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 13: هناك ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة: (ثابت و عبد الواحدغازي، 2014)

- مدخل السوق: يعتمد هذا المدخل على استخدام المعلومات الناتجة عن معاملات السوق الفعلية للأصول المتشابهة والمتماثلة او الخصوم موضع التقييم او مجموعة من الأصول او الخصوم المتطابقة او القابلة للمقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة. مثال على نهج السوق مصفوفة التسعير هذه هي تقنية رياضية والغرض منها تقييم سندات الدين.
- مدخل الدخل يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصومة (أساليب القيمة الحالية PVT) على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية ، وبعد مدخل الدخل الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل ، وهو قابل للتطبيق مباشرة لان معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود. ومن امثلة نهج الدخل نماذج التسعير الخيار مثل صيغة بالك-سكولزو ميرتون التي تتضمن تقنيات القيمة الحالية-طريقة الأرباح الزائدة التي يتم استخدامها في قياسات القيمة العادلة لبعض الأصول غير الملموسة.
- مدخل التكلفة: يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الأصل بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الأصل بتكلفة الحصول على أصل بديل بطاقة مشابهة للموجود بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسه.

4.iii الإنتقادات الموجهة للقيمة العادلة

- ان محاسبة القيمة العادلة معقدة وذات طرق قياس مختلطة منها ما يتعلق برغبة الشركة في الاحتفاظ بالاستثمارات ، ومنها ما يتعلق بموضوع تقدير القيمة العادلة ، وفي ظل مفاهيم مالية معقدة: (سابا خوري، 2006، صفحة 4)
- القيمة العادلة هي سمة قياس إفتراضية والتي يتم تحديدها كمياً ، ففي حالة غياب الأسواق النشطة يؤدي هذا إلى نطاق واسع من الذاتية من طرف المحاسبين والإدارة في حالات كهذه فانه يتحول من هدف إلى قياس شخصي؛
- تسمح محاسبة القيمة العادلة بالإفصاح وإمكانية توزيع مكاسب غير محققة بحيث يمكن أن يؤدي ذلك إلى تآكل رأس المال الشركات ولا يمكن للقيمة العادلة أن تعتمد دائماً على الأسواق في حالة عدم فعاليتها. إن الظروف العادية للمنافسة المحددة في تعريف القيمة العادلة ليست ملاحظة دائماً. وفي بعض الأحيان لا يمكن تحديد القيمة العادلة لأنها تتأثر بالأسواق (الظروف التي ظهرت في النصف الثاني من عام 2008). من الضروري استخدام النماذج الحسابية على أساس تقييم التدفقات النقدية المستقبلية، من خلال إدخال موضوعية معينة في إختيار معلمات النمذجة "علامة إلى نموذج" بدلا من "علامة إلى السوق" التي تتوافق مع تقييم القيمة السوقية ؛ (stojilkovie, 2011, p. 107)
- إن التقارير المالية المتعلقة بالأدوات المالية والقيمة العادلة والمخاطر تفتقر إلى الشفافية وقابلية المقارنة للحجة الرئيسية للمنتقدين في حقيقة أن التقارير المالية ينبغي أن تكون أكثر وضوحا و صورة دقيقة للمخاطر التي ينطوي عليها استخدام الأدوات المالية المتطورة وبالتالي السماح للمستثمرين بتقييم الأصول والديون بشكل صحيح ؛ (Man, Răvaş, & Gădău, 2001)
- بروز عنصر التحيز الشخصي في مسائل الاعتراف والقياس المحاسبي ، وما يترتب على دور المحاسب من إختلافات كبيرة بين الآراء والأهواء والمصالح المتعارضة ، إضافة إلى الإختلافات والإجتهادات المتعددة التي تنشأ عن إختلاف التأهيل العلمي والخبرة العملية والخلفية الإجتماعية والأخلاقية؛
- قد يؤدي تطبيق أساس القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية ، خاصة في حالة إرتفاع الأسعار (وهو السائد) ؛ (دهمش و ابوزر، موثوقية وملائمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها ، ، 2006)
- إن القيام بالمهام المطلوبة وفق متطلبات مفهوم القيمة العادلة ، تتطلب فترة زمنية أطول لجمع البيانات وإعداد القوائم المالية ، مما قد يؤدي إلى تأخير إعداد هذه القوائم وما يترتب على ذلك من عدم إستيفاء بعض متطلبات الإفصاح ، أو الإشتراطات المطلوبة من الجهات الرسمية والقانونية ، وتأخير وصول المعلومات إلى مستخدمي البيانات المالية؛ (دهمش و ابوزر، اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة، 2004)

- تكمن المشكلة الأساسية في تقديرات القيمة العادلة في مدى موثوقيتها أي مدى وجود أدلة إثبات بشكل يساعد في تسجيلها في الدفاتر وتدقيقها، حيث يكتنف تقدير القيمة العادلة إلى إتباع أسس قياس متباينة، وبالتالي تتعدد طرق وأساليب تقدير القيمة العادلة للأصول و الإلتزامات المالية، الأمر الذي يجعل البيانات المالية أكثر تقلبا مما هو في الحقيقة في ظل عدم وجود سوق كفاء؛
- من أهم السلبيات التكلفة الكبيرة التي ستقع على كاهل الشركة لتطبيق القيمة العادلة، حيث أن نظام الشركة المحاسبي قد صمم للتعامل مع مدخلات النظام وفقا للتكلفة التاريخية، ولتمكنه من التعامل معها وفقا للقيمة العادلة يتحتم على إدارة الشركة إعادة برمجة نظامها، فهل تستطيع الشركات ذات الحجم المتوسط والصغير تحمل تلك التكلفة وضمان بقاء منتجاتها منتجات منافسة مع الشركات الكبيرة؛ (عائد مردان و عبد الموسى السعبري، 2013)
- عدم اتساق القيمة العادلة مع الكثير من المبادئ والأسس المحاسبية ومن بينها مبدأ الموضوعية -مبدأ الثبات في إتباع النسق. (بوكساني، اوكيل، و العرابي، 2011، صفحة 10)

7. متطلبات القيمة العادلة في الإطار المحاسبي الجزائري بين المعوقات والتحديات

1.7 تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

نظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق و محاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوربي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تتكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية. (داوسي و ضيف الله، 2011)

حيث تبني النظام المحاسبي المالي SCF نموذج القيمة العادلة والتي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية"، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها ب " المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية.

يعتمد النظام المحاسبي المالي بشكل عام على التكلفة التاريخية عند إجراءات التقييم، ولكن يُستند عند تحقق بعض الشروط وفي بعض الأصول والإجراءات المعينة إلى "قياس القيمة العادلة"، من أجل الحصول على تقييم أدق من أسلوب التكلفة التاريخية، فمثلا عند تقييم شهرة المحل أو قيمة العلامة التجارية بشكل دوري بالنسبة للشركات العملاقة يُستند في الكثير من الحالات إلى قياس القيمة العادلة. حيث يتم تسجيل وتقييم المنتجات الناتجة عن المبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام المعاملة، أي أن قيمة التكلفة التاريخية في تاريخ إبرام الصفقة مساوية للقيمة العادلة الخاصة بالصفقة التي مضمونها أصل، خصم، عيب أو منتج، ويمكن تلخيص ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري في الجدول التالي :

الجدول رقم 01: أهم استخدامات القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي الجزائري

البيان	مواطن استخدام القيمة العادلة
الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة	قدم النظام المحاسبي المالي استخدام قياس القيمة العادلة قبل التكلفة التاريخية في هذه الحالة. وعند تعذر استخدام قياس القيمة العادلة على الشركة إدراج ايضاحات لأسباب ذلك في الملاحق. تُسجل في حسابات القوائم المالية قيمة الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغيير القيمة العادلة للعقار ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها، ويجب أن تعكس القيمة العادلة حقيقة الأصل إستنادا لواقعية السوق عند تاريخ إقفال السنة المالية.
الحالة الخاصة بالأصول البيولوجية.	يتم تقييم الأصول البيولوجية (الأصول الحيوية المتمثلة في المنتجات الزراعية و/أو الحيوانات) عند تسجيلها في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال بالقيمة العادلة، وذلك بعد أن تطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع إلا إذا لم يمكن تقدير القيمة العادلة بصورة صادقة ودقيقة. وفي مثل هذه الحالات يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بتكلفته منقوصا منها الخسائر أو الربح الناتجين من تغير في القيمة العادلة و المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع.
تقييم التثبيتات الأخرى (معالجات مرخص لها)	يُجيز النظام المحاسبي المالي لبعض المعالجات المتعلقة بالتثبيتات الإستناد إلى القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، وفي هذا الإطار من المعالجات يندرج كل تثبيت كان مسجل بالقيمة الدفترية وخضع لإجراءات إعادة التقييم بالقيمة العادلة الجديدة في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموعة خسائر القيمة اللاحقة، وذلك من أجل إعطاء صورة صحيحة لقيمة الأصل. وفي الإطار نفسه نجد أن القيمة العادلة للأراضي والمباني والمنشآت الإنتاجية هي القيمة المعاد تقييمها في السوق، وعند غياب المؤشرات التي تدل على قيمتها في السوق (منشآت متخصصة أو أصل قديم). فإنها تقيم بتكلفة تعويضها الصافية من الإهلاك. وحتى لا تختلف نتائج عملية التقييم وتكون موضوعية ودقيقة، يجب إسناد أمر إعادة التقييم إلى مقيمين مؤهلون ومحترفون بإنتظام. يمكن لأي

<p>تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس قيمته الأولى، أن يسجل في حسابات القوائم المالية بعد تسجيله الأولى على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجات لا يخصص بها إلا إذا كانت القيمة العادلة للتثبيت محددة بالإستناد على سوق نشط.</p>	
<p>تتمثل الأصول المالية غير الجارية في سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد إمتلاكها الدائم مفيدا لنشاط الشركة، والسندات الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل، التي يمكن للشركة الإحتفاظ بها حتى حلول أجل إستحقاقها. يمكن تقييم الأصول المالية غير الجارية بعد تسجيلها الأولى في الحسابات بقيمتها العادلة أو التي تتمثل في السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية أو السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة عموما. يدرج في حسابات القوائم المالية ما يظهر من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم (القيمة العادلة) في شكل انخفاض أو ارتفاع لرؤوس الأموال الخاصة.</p>	<p>الأصول المالية غير الجارية</p>
<p>يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها التي تمثل القيمة العادلة للمبلغ الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها، أو الفارق في القيمة الإسمية للمقابل والقيمة العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري وكمنتوجات مالية في حسابات البائع.</p>	<p>القروض أو الخصوم المالية الأخرى</p>
<p>تسجل الأعباء والمنتجات المالية الأخرى في حسابات القوائم المالية الحالية أي في السنة المالية التي وقعت فيها تلك الأعباء أو المنتجات، ولكن قد يترتب على تلك الأعباء والمنتجات فوائد مستقبلية، لذا يجيز النظام المحاسبي المالي الإستناد إلى قياس القيمة العادلة في هذه الحالات لدرجة ملاءمته أكثر من التكلفة التاريخية، بشرط توفر سوق مالي نشط يعكس دقة التنبؤ الحاصل بإستخدام القيمة العادلة</p>	<p>تقييم الأعباء والمنتجات المالية الأخرى</p>
<p>في حالة قيام الشركة بعمليات مالية عابرة لحدود الدولة الجزائرية وتكون بالعملة الأجنبية خاصة في تعاملات مجموعة الشركات العابرة للقارات ومتعددة الجنسيات، يجب إعادة تقييم القوة الشرائية للوحدة النقدية وفق قيمتها العادلة الموافق لتاريخ حدوث العملية</p>	<p>العمليات بالعملات الأجنبية</p>
<p>تدرج وتسجل الإقتراضات وما شابهها في حسابات القوائم المالية بالقيمة العادلة المقابلة لها في تاريخ الإقتراضات وذلك بعد طرح مصاريف الإصدار دون مراعاة العلاوات المحتملة للإصدار أو التسديد</p>	<p>الإقتراضات والديون المماثلة</p>
<p>نظراً لتغير قيمة النقد والدفعات الممنوحة جراء هذا الإتفاق من جهة، والتغير في قيمة وسعر الأصل المؤجر من جهة ثانية، يستوجب ضرورة الإستناد إلى قياس القيمة العادلة بشكل دوري على مستوى كل دفعة خاصة إذا كان الأصل بيولوجيا أو عقارا إستثماريا لمدة طويلة، وذلك من أجل ضمان حقوق الشخص المؤجر في حالة ارتفاع قيمة النقد وقيمة الأصل المؤجر، أو الحفاظ على قيمة المستأجر في حالة انخفاض قيمة النقد وقيمة الأصل المؤجر. حيث يسجل المستأجر قيمة الأصل المؤجر في حساباته بالقيمة العادلة أو بالقيمة المحيئة أيهما أقل، أما بالنسبة للمؤجر فيسجل في حساباته القيمة العادلة للأصل المؤجر.</p>	<p> عقود الإيجار (التمويل).</p>

المصدر (بتصرف): إسماعيل سبتي ، أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة . دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، بنوك، مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة، الجزائر ، 2015-2016، ص.222

2. V. تحديات ومعوقات القيمة العادلة في البيئة الجزائرية.

يمكن أن يؤدي تكييف القواعد الجبائية مع المفاهيم والقواعد الجديدة للنظام المحاسبي المالي إلى إلغاء كلي للقاعدة أو تعديلها، وحيث يكون هذا التكييف مقبولا جبائيا يجب أن لا يقلل من الوعاء الضريبي. فيوجد العديد من الجهود المبذولة من طرف وزارة المالية والمجلس الوطني للمحاسبة التي تدخل في هذا ، كالمادة السادسة من قانون المالية التكميلي لسنة 2009 التي تنص على ضرورة إحترام المؤسسات للتعريف المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة. مما يعني ضرورة تعديل النصوص الجبائية حيث يتوافق مع قواعد النظام المحاسبي المالي الجديد وكذا تعديل القواعد المحاسبية المستعملة في إطار جبائي، وبالنظر للجهود المبذولة في إطار التكييف الجبائي مع محتوى النظام الجديد، يلاحظ أن أغلب هذه المواد تم الرجوع إليها وتعديلها إلا أنه هناك بعض القواعد الجبائية واجبة التعديل والتوضيح أكثر أو طرح قواعد جديدة بالأساس، ومنها قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة حيث يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه حتى الآن هناك بعض التحفظ من طرف المشرع الجبائي حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير (زرقون و بعيليش، 2014) وبالتالي فتطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس يواجه عدة قيود تحول دون ذلك ومن ضمنها :

- ضعف استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق SCF : غياب الوعي المحاسبي في الكثير منها ؛ و عدم تغيير أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسات بتلك التي تكون على مقدره عالية للمرافقة في التحول نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بالإضافة إلى نقص التأهيل والتكوين اللازم لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛ (عقاري و تخنوني، 2017)
- عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية: تواجه الكثير من الدول خاصة النامية منها سوء التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم التوافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية ؛
- تعقد إجراءات القياس وفق القيمة العادلة: تتعرض القيمة العادلة لنقص في دقة قياس التنبؤات في الكثير من الدول، خاصة الدول التي لا تحتوي سوق مال نشط، ففي هذه الحالة يعتمد في عملية القياس المحاسبي على الإجراءات والتقييمات المعقدة التي قد تنتج قياسات مبنية على توقعات وإفتراضات و يشوبها التحيز الشخصي للمقيم، الأمر الذي ينفر من إستعمال القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة التقييم خاصة إذا تم اللجوء إلى المقيمين والخبراء الخارجيين لتقدير القيمة العادلة؛
- التشكيك في قياس القيمة العادلة: في حالة عدم توفر سوق مال نشط قد تكون أسعار العمليات المعتمد عليها في قياس القيمة العادلة غير متاحة، الأمر الذي يؤدي إلى التحول عن الأسعار السوقية التي أصبحت مشوهة نظرا لركود سوق المال، فتوضع محاسبة القيمة العادلة أمام تحدي الموثوقية، الأمر الذي يدفع الأطراف ذات العلاقة إلى التشكيك من تلك التقييمات أكثر؛ (سبي، 2016)
- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة، إلا أنه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل كبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛ (جاوحدو و حمدي، 2013)
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيارة البائع والمشتري على المعلومات الكافية، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمها السوقية (كتوش، 2011)

IV- الخلاصة :

إن التحول من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة هو خيار ينطوي عليه آثار كبيرة في المحاسبة لأنه عملية صعبة تحتاج إلى إعادة بلورتها في سياق الإتجاهات الإقتصادية الوطنية والعالمية الحالية .وتحتاج البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية إلى الكثير من التغييرات في الطرق التي تتم بها الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية كونها تعمل في بيئة غير مستقرة رهائاً بتغيرات سريعة وغير متوقعة، ومحاولة تكييف القانون الجبائي بما يتماشى مع ما جاء به النظام المحاسبي المالي حتى يلقي أرضية ملائمة وقانونية لتطبيقه بأكمل صورة والحصول على مخرجات أكثر مصداقية

أهم النتائج

- إن البيئة المحاسبية الجزائرية غير مستعدة لتبني النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق باستخدام القيمة العادلة كبديل مسموح به للقياس كونه مفهوم حديث لدى المهنيين الجزائريين هذا أدى الى صعوبة في الفهم والتطبيق ويرجع ذلك إلى النقص في التكوين والتعليم في المحاسبة ؛
- هناك غموض وصعوبة في تطبيق القياس المستند إلى القيمة العادلة خاصة في حالة غياب السوق النشط الذي يعد إحدى أهم مقومات القيمة العادلة وهنا يقع خطر القياس الغير الدقيق لأنه يرجع إلى تقديرات شخصية ؛
- الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي كان لا بد أن تصاحبها أيضا تعديلات و توضيحات في القانون الجبائي خاصة فيما يتعلق التقييم بالقيمة العادلة وحتى الآن لم يتم إصدار أي إجراء يخص ذلك. انطلاقا من هذه النتائج يمكننا تقديم الإقتراحات التالية:
- تخصيص فصل خاص في النظام المحاسبي المالي الجزائري يتضمن توضيح مفصل لإجراءات ومواظن إستخدام القياس المستند إلى القيمة العادلة وتحديد الحالات الضرورية لإستخدام مختلف بدائل القياس الممكن إتباعها دون ترك مجا ل لإختيار البديل؛
- العمل على رفع مستوى التنسيق والتفاعل بين الجامعات والمؤسسات الإقتصادية من اجل مزج المعركة العلمية بالخبرة المهنية لمختلف شرائح العاملين خاصة القائمين على إعداد التقارير المالية؛
- لا بد من تكييف النظام الجبائي بمتطلبات النظام المحاسبي المالي خاصة فيما يتعلق بقواعد التقييم بالقيمة العادلة وذلك من خلال اصدار قواعد واضحة في ذلك ؛

■ ضرورة تكفل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتكوين المهنيين وتنظيم تربية ودورات تكوينية ليكون هنالك تناسق بين كل إصلاح محاسبي والبيئة التي تطبق هذا الإصلاح.

الإحالات والمراجع:

1. Munteanu, V., & Zuca, M. (2015). debate regarding measuring accounting value: historical cost against fair value. Academic Journal of Economic Studies, 97-95.
2. stojilkovie, M. (2011). towards a criticism of fair value. Journal Facta Universitatis Series: Economics and organization.
3. Ireland: Accountancy Ireland .fair value measurement under ifrs 13 .(2012) .Khatri Goind Ram و Mccrroll John
4. Laghi, E., Pucci, S., Tutino, M., & Di Marcantonio, M. (2012). Fair Value Hierarchy in Financial Instrument Disclosure. Is There Transparency for Investors? Evidence from the Banking Industry. Journal of Governance and Regulation.
5. Man, M., Răvaş, B., & Gădău, L. (2001). historical cost versus fair value. polish journal, 143.
6. اسماعيل سبتي. (2016). أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والإفصاح المحاسبي في المجموعة. دراسة مقارنة بين مجموعة من الدول (أطروحة دكتوراه). المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
7. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (2009). القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429 الموافق 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجزائر:، وزارة المالية.
8. الحاج قويدر قورين. (2014). أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ". مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقة: جامعة ورقلة.
9. جمعة احمد حلمي، و خنفر مؤيد راضي. (2007). المدقق الخارجي وتقديرات القيم العادلة دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية الكبرى. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال.
10. جميل حسن النجار. (2013). اثر تطبيق القيمة العادلة على موثوقية وملائمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية-دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدقي الحسابات الماليين والمديرين. المجلة الاردنية في ادارة الاعمال ، 46.
11. حدة فروحات ، و اسامة عمامرة. (2014). القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي -عرض تحليلي لتجربة دولة الصين - مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقة: جامعة ورقلة.
12. حسان ثابت، و محمد عبد الواحدغازي. (2014). التحديات التي تواجه المدقق الخارجي في تدقيق القيمة العادلة -دراسة لعينة من مكاتب التدقيق العراقية .، مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات. ورقة: جامعة ورقلة.
13. حلس سالم عبدالله، و يوسف محمود جربوع. (2006). تأثير استخدام اساس التكلفة التاريخية في اعداد القوائم المالية في ظل هذه الظاهرة -دراسة تحليلية لآراء المراجعين القانونيين في فلسطين . مجلة الدراسات والبحوث التجارية ، 14-15.
14. خالدعبد الرحمان جمعةيونس. (2011). اثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للادوات المالية على عوائد الاسهم-دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للاوراق المالية (رسالة ماجستير). الجامعة الاسلامية، غزة: الجامعة الاسلامية.
15. رشيد بوكساني ، نسيمه اوكيل، و حمزة العرابي. (2011). مبدا التكلفة التاريخية بين الانتقادات والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة . مقدمة ضمن الملتقى الدوليحول النظام الاول النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية -تجارب افاق تطبيقات. الوادي : المركز الجامعي الوادي .
16. رضا جاوحدو، و جليلة ايمان حمدي. (2013). آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكيفه ". مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. الوادي: جامعة الوادي.
17. زرقون محمد، و بن دير فارس. (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 ، 1.
18. زعيم باهية، و دادن عبد الغاني. (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، 1.
19. زيد عائد مردان، و ابراهيم عبد الموسى السعيري. (2013). القيمة العادلة وتأثير استعمالها في جودة التقارير المالية. مجلة دراسات محاسبية ومالية.
20. سليمان بلعور، و بوحفص بن اودينة. (2017). صعوبات تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. مجلة الواحات للبحوث والدراسات، 1.

21. صلاح حواس. (2007). التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية (اطروحة دكتوراه). كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير (صفحة 111). الجزائر: جامعة الجزائر.
22. عاشور كتوش. (2011). النظام المحاسبي المالي الجزائري ، في إطاره العام أثاره وانعكاسات تطبيقه. مقدم ضمن الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة التحدي ISA. البلدة: الجزائر: جامعة البلدة.
23. عباس مهدي الشيرازي. (1990). نظرية المحاسبة. الكويت: ذات السراسر للطباعة والنشر والتوزيع.
24. عبد الرحيم الفكي الفاتح الامين. (2015). مدى تأثير تطبيق القيمة العادلة على جودة المعلومات المحاسبية -دراسة ميدانية على عدد من الشركات المدرجة في سوق الخرطوم للاوراق المالية. مجلة المثنى للعلوم الاقتصادية والادارية، 187.
25. كرار سليم عبد الزهرة ، حسين كاظم عوجة، و حسين راغب طلب. (2013). قياس القيمة العادلة للاسهام العادية باستعمال نموذج مضاعف الربحية -دراسة تطبيقية في المصارف العراقية الخاصة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية . مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية ، 195.
26. محمد زرقون ، و نور الدين بعليش. (2014). المشكلات الضريبية لتطبيقات القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبة الدولية"، مصر :. مقدمة ضمن المؤتمر الأكاديمي والمهني السنوي الخامس المحاسبة في مواجهة التغيرات الاقتصادية والسياسية المعاصرة. القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة.
27. محمد سفير، و جمال مدات. (2012). القيمة العادلة بين حتمية التطبيق واشكالية التحديد. مجلة معارف، 144.
28. مسعود داوسي ، و محمد الهادي ضيف الله . (2011). مقارنة النظام المحاسبي المالي SCF بالمعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) قياس وتقييم لبنود القوائم المالية. مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS/IFRS) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي. البلدة: جامعة البلدة.
29. مصطفى عقاري، و امال تخنوني. (2017). النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير التقارير الدولية IFRS 2010-2016". مجلة الاقتصاد الصناعي.
30. نعيم دهمش، و عفاف ابوزر. (2004). اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة. مقدمة ضمن المؤتمر العلمي المهني السادس لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعنوان المحاسبين والمدققين في خدمة الاقتصاد. عمان: الأردن .
31. نعيم دهمش، و عفاف ابوزر. (2006). موثوقية وملائمة استخدام القيمة العادلة وإمكانية تطبيقها ،. مقدمة ضمن المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بعنوان القيمة العادلة الإبلاغ المالي،. عمان: الاردن.
32. نعيم سابا خوري. (2006). القيمة العادلة والنمو الاقتصادي. مقدمة ضمن المؤتمر العلمي المهني السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الاردنيين بعنوان القيمة العادلة الإبلاغ المالي. عمان: الاردن.
33. هشام بركة محمد شلغام، و فارس بن يدير. (2014). محاسبة القيمة العادلة ومسببات الأزمة المالية العالمية. مقدمة ضمن الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات ،. ورقلة: جامعة ورقلة.