

واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية

والعوائق العملية – دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بولاية سطيف

The reality of applying fair value in the Algerian accounting environment between theoretical justifications and practical obstacles - Survey about a sample of academics and professionals in the field of accounting of Setif province -

ط.د. العزلي كمال¹ / وحدة بحث تنمية الموارد البشرية (جامعة سطيف 2) ، جامعة فرحات عباس - سطيف 1 (الجزائر) .

kamel.lazli@univ-setif.dz

د. بلعة جوييدة / مخبر تقييم أسواق رؤوس الأموال الجزائرية في ظل العولمة ، جامعة فرحات عباس - سطيف 1

(الجزائر) ، djaouida.belaa@univ-setif.dz

تاريخ النشر: 2022/06/16

تاريخ القبول: 2022/01/28

تاريخ الإرسال: 2021/09/22

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العملية. وذلك من خلال معرفة واقع التطبيق ومدى تأثير العوامل المؤسسية (الاقتصادية، المهنية والقانونية) على تطبيق القيمة العادلة، حيث اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي والاستقرائي لمعالجة إشكالية البحث، وتحليل الاستبانة التي تم توزيعها في الدراسة التطبيقية، تحتوي على عينة تتكون من 50 فرد مستجوب بين مهنيين وأكاديميين، واستخدم الباحثان الإحصاء الوصفي والإحصاء الاستدلالي كأساليب إحصائية بالإضافة إلى برنامج SPSS وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين العوامل المؤسسية وواقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تواجه صعوبة في تطبيق القيمة العادلة نظرا لعدم وجود سوق مالي نشط، وقد أوصت الدراسة بالعمل على تحسين البيئة الاقتصادية والمهنية والقانونية من خلال تفعيل العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة. الكلمات المفتاحية: قيمة عادلة؛ بيئة محاسبية جزائرية؛ عوامل مؤسسية؛ نظام محاسبي مالي.

تصنيف JEL : M4, M40, M41

Abstract:

This study examines the reality of fair value application in the Algerian accounting environment between theoretical justifications and practical obstacles, through knowing the reality of the application and the impact of institutional factors (economical, occupational and legally) applying the fair value, where the researchers relied on the descriptive methodology and inductive reasoning to solve the research problem And the questionnaire analysis that was distributed in the applied study through a sample composed of 50 people between professionals and academics. The researchers used descriptive and inferential statistics as statistical methods in addition to the SPSS program the study resulted that there is a direct relationship between institutional factors and the reality of applying fair value in the Algerian accounting environment, Algerian economic institutions are also facing difficulty in applying fair value because there is no active financial market. The study recommended working to improve the economic, occupational and legal environment By activating the factors affecting the application of fair value.

Keywords: fair value; Algerian accounting environment; institutional factors; Accounting financial system.

Jel Classification Codes : M4, M40, M41

¹ المؤلف المرسل: العزلي كمال، kamel.lazli@univ-setif.dz

I - تمهيد :

شهدت البيئة الاقتصادية العالمية تطورات كثيرة منها توسع حجم النشاط وزيادة العلاقات التجارية الدولية. ففي ظل الانفتاح على الاقتصاد العالمي والانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات شهد الفكر المحاسبي تسارعا كبيرا فيما يتعلق ببدايل القياس والاهتمام بتبني طرق محاسبية جديدة للقياس المحاسبي من خلال أسلوب القيمة العادلة، الذي من شأنه تغطية النقائص التي يعاني منها الأسلوب التقليدي المتمثل في التكلفة التاريخية. حيث عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على تبني القيمة العادلة كأسلوب للقياس والإفصاح واعتبره أكثر مصداقية وموثوقية وقام باستحداث المعيار الدولي للإعداد التقارير المالية رقم 13 "القيمة العادلة".

1.I- إشكالية البحث :

تعتبر الجزائر من بين الدول التي اتجهت لتبني معايير المحاسبة الدولية من خلال استحداث النظام المحاسبي المالي الذي وضع قواعد خاصة للتقييم والقياس وفق نموذج القيمة العادلة "القيمة الحقيقية"؛ حيث وضع كل الإجراءات التنظيمية والتشريعية لتفعيل استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، إلا أنها واجهت عدة صعوبات أعاق تطبيقها، ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هو واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العملية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- هل يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل المهنية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟
- هل يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية؟

2.I - فرضيات البحث :

للإجابة على الأسئلة المطروحة نضع الفرضيات التالية:

1. يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
2. يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل المهنية في البيئة المحاسبية الجزائرية.
3. يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملائمة العوامل القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

3.I. أهمية البحث :

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خلال حداثة الموضوع كون أن القيمة العادلة من المفاهيم الحديثة المستخدمة في قياس قيم عناصر الأصول المختلفة، من خلال مساهمتها في التعرف على البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى توفيرها لمناخ تطبيق القيمة العادلة ومعرفة عوائق تطبيق هذا الأسلوب من القياس.

4.I. أهداف البحث :

يهدف هذا البحث إلى إبراز واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العملية. ويهتم باستعراض الإطار المفاهيمي للقيمة العادلة مع الإشارة إلى أهم ما جاء به النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بها، مع إبراز معوقات التي تواجه تطبيقها.

5.I. الحدود الزمانية والمكانية للبحث:

أجريت الدراسة في الفترة خلال الفترة ما بين شهري جوان وسبتمبر من سنة 2021 وكانت موجهة إلى الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بولاية سطيف

6.I. المنهج المستخدم :

اعتمد البحث على المنهج الوصفي من خلال تقديم الإطار النظري بالاعتماد على المراجع المختلفة، وعلى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي لاختبار موضوع البحث من خلال استطلاع آراء المهنيين والأكاديميين في المحاسبة في البيئة الجزائرية حول الموضوع من خلال استبيان وعرض النتائج وتحليلها.

7.I. الدراسات السابقة:

تم الاطلاع على الدراسات التالية:

- دراسة رفيقة الصغراوي، مسعود كسكس، إسماعيل قزال (2018): "إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية على ضوء معايير المحاسبة الدولية والنظام المحاسبي المالي، دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين الجزائريين".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إشكالية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة الجزائرية، وللوصول إلى أهداف ونتائج الدراسة اعتمد الباحثون في الدراسة الميدانية على توزيع استبانة على عينة الدراسة من أفراد مهنيين وأكاديميين، وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج أهمها: أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المدرجة في البورصة فقط من تطبق نموذج القيمة العادلة في القياس والإفصاح المحاسبي، وكذا الإفصاحات والتسهيلات التي قدمها النظام المحاسبي المالي SCF لنموذج القيمة العادلة، وأيضا كل الآثار الايجابية للقيمة العادلة من خلال تعظيم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (الملاءمة، القابلية للفهم، القابلية للمقارنة، الموثوقية).

- دراسة سليمان بلعور، بوحفص بن أودينة (2017): " صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، وذلك من خلال موقع محاسبة القيمة العادلة ضمن التعليم المحاسبي، وكذا نظرة النظام المحاسبي المالي الجديد لها، ومدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية والمنظمات المهنية المحاسبية لتطبيقها. وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن التعليم المحاسبي لا يزال يعاني من العديد من المشاكل التي تعيق تطبيق مفهوم القيمة العادلة، في حين أن النظام المحاسبي المالي الجديد أشار إلى القيمة العادلة في عدة مواضيع باعتبارها القيمة الحالية أو السوقية، وكذا فارق إعادة التقييم، في حين لا تزال المؤسسات الاقتصادية تجد صعوبة في تطبيق القيمة العادلة نظرا لتكلفتها وانعدام السوق الكفاء، وتبقى الصراعات الداخلية بين المنظمات وقلة الدورات التكوينية والملتقيات من أبرز المشاكل المرتبطة بالمنظمات المهنية المحاسبية والتي تعيق القيمة العادلة. وقد اوصت الدراسة بضرورة اقحام القيمة العادلة ضمن مناهج التعليم المحاسبي، وتشجيع الطلبة على اجراء بحوث ورسائل ترتبط بها، وكذا ضرورة اخضاع ممارسي مهنة المحاسبة إلى دورات تكوينية تتعلق بموضوع محاسبة القيمة العادلة.

- دراسة بن زاف لبنى (2020): "استخدام محاسبة القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في الجزائر". هدف هذا البحث إلى تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي وذلك بالتطرق إلى أهم مفاهيم القيمة العادلة وأهم ما توفره من طرق جديدة وملاءمة للقياس المحاسبي الذي يعتبر من الوظائف الأساسية للمحاسبة. من أهم النتائج المتوصل إليها صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة وهذا راجع إلى حداثة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، وإلى نقص وعي واهتمام المجتمع المحاسبي الجزائري بالمعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك عدم توفر أسواق مالية نشطة في الجزائر، فتطبيق نموذج القيمة

العادلة كأساس للقياس المحاسبي يحقق خصائص نوعية للمعلومات المالية لتتمتع بالملاءمة والموثوقية، وذلك لاتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة.

يتوافق البحث مع الدراسات السابقة المذكورة أعلاه في النسق العام للموضوع الذي يحتوي القيمة العادلة في الجزائر وكذلك المنهج المتبع والمتمثل في المنهج الوصفي والتحليلي مع الاختلاف في الطرح والمعالجة والذي يتمثل في تبين متغيرات الدراسة التي تسعى إلى تحقيق هدف الدراسة وهو توضيح واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية بين المبررات النظرية والعوائق العملية.

ولإلمام بالموضوع تم تقسيم البحث إلى:

أولاً: محاسبة القيمة العادلة ومبررات تطبيقها؛

ثانياً: البيئة المحاسبية الجزائرية ومعوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة ؛

ثالثاً: دراسة استقصائية لعينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة بولاية سطيف.

II - محاسبة القيمة العادلة ومبررات تطبيقها:

تعتبر القيمة العادلة من بين أهم بدائل القياس المحاسبي، حيث ظهرت لتغطية بعض الانتقادات الموجهة لبديل القياس المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية.

II-1- تعريف القيمة العادلة :

لا جدال في أن مفهوم القيمة العادلة قد نقل النظرية المحاسبية التقليدية إلى آفاق وأطر جديدة، وأحدث تغييراً شاملاً في بنية البيانات المالية ومدلولاتها في الأجل الطويل. ويرجع هذا إلى التطورات التي حصلت في النظرية المحاسبية خلال العقود الثلاثة الأخيرة أين تم بلورتها في المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة التي وضعت حيز التطبيق في بداية الألفية الثالثة (قورين وعبو، 2019، صفحة 79)

تعددت مفاهيم القيمة العادلة وواكبت التطور التاريخي إذ تم تعديل مفهومها عدة مرات في إطار إصدارات مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكية (FASB) ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS) (حسن فرحان، 2019، صفحة 20).

عرف صالح رضا إبراهيم القيمة العادلة للأصل على أنها "ذلك المبلغ الذي يتم بواسطته بيع وشراء الأصل من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف مطلعة وراغبة في التبادل، بعيداً عن ظروف التصفية، وفي المقابل تعتبر القيمة العادلة للمطلوبات على أنها تلك القيمة التي تستحق أو المبلغ الذي يتم سداده من خلال عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في العملية، مع استبعاد أثر التصفية" (رضا إبراهيم، 2009، صفحة 23).

المعيار الأمريكي FAS157 المتعلق بقياس القيمة العادلة أعطى تعريفاً جديداً للقيمة العادلة وألغى كل المفاهيم السابقة، واعتبر "القيمة العادلة هي السعر الذي سيتم الحصول عليه من بيع أصل أو سداد لتحويل التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (Statement of Financial Accounting Standards 157, 2006, p. 2).

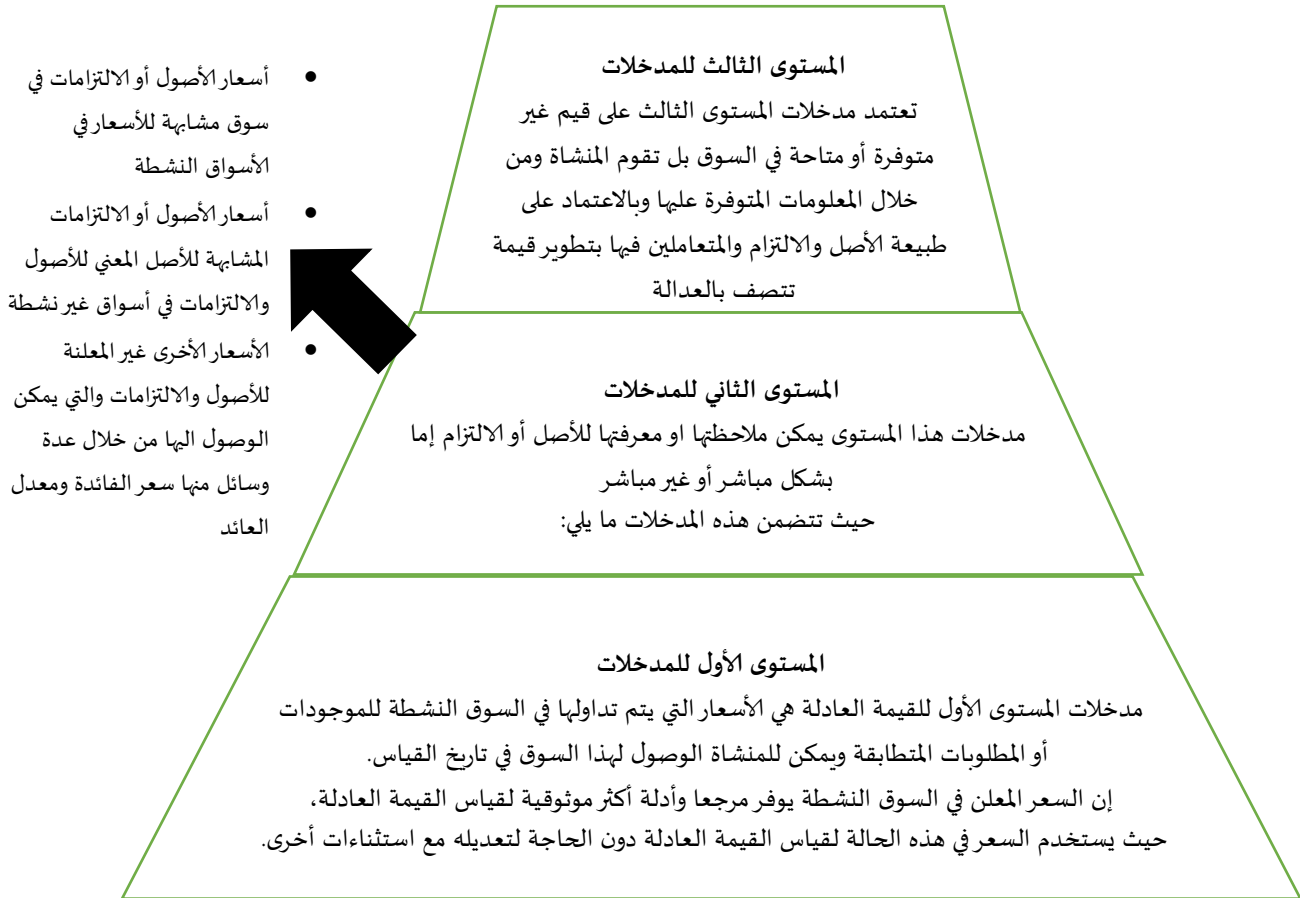
أما في المحاسبة المالية الدولية فقد عرفها المعيار IFRS13 المتعلق بقياس القيمة العادلة في الفقرة التاسعة من المعيار على أنها "السعر الذي يتم تسلمه لبيع أصل أو يتم دفعه لتحويل التزام في معاملة في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس" (IFRS 13, 2021).

II-2- مقومات القيمة العادلة

تقوم القيمة العادلة على عدة مقومات يمكن إيجازها فيما يلي:

- أ- تمثل القيمة العادلة القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها وتمثل القيمة التي تمكن المؤسسة من الحصول على الأصل ولقد تعددت طرق الحصول على الأصل والتي تتمثل فيما يلي: (بن أودينة، 2020، صفحة 72)
- الحصول على الأصل نقدا فتكون القيمة العادلة هي مقابل ما يدفع على الأصل من نقدية وشبه نقدية؛
 - الحصول على الأصل مقابل الأصول الأخرى سواء كانت مماثلة أو غير مماثلة، فتكون القيم العادلة للأصل الذي تم اقتناؤه مساوية للأصل المتنازل عنه؛
 - إطفاء الالتزام مقابل إصدار أسهم أو أي حقوق ملكية أخرى، وتكون القيمة العادلة للالتزام هي القيمة السوقية للأسهم أو حقوق الملكية الأخرى المصدرة؛
 - عملية المبادلة يجب أن تتم بناء على إلزام المؤسسة، وتكون مصادر الإلزام متنوعة مثل (الحاجة الاضطرارية للمؤسسة، وجود وكيل وحيد للأصل) وبذلك لا يوجد للمؤسسة خيار أمامها إلا إجراء العملية بغض النظر عن السعر الذي تتم به.
- ب- قيمة سداد الالتزام: وتمثل القيمة التي تتحملها المؤسسة مقابل إطفاء الالتزام أي وجوب عملية تبادل حقيقية. أي أن القيمة العادلة يجب أن تتحدد في ضوء عملية فعلية قد تمت لمبادلة الأصل أو الالتزام وفق طرق المبادلة.
- في حين يرى البعض أن القيمة العادلة لا بد أن تتوافر على مجموعة من المقومات تتمثل فيما يلي:
- (حمدي ونوبلي، 2012، صفحة 9)
- وجود موضوع للتبادل؛
 - وجود طرفي عملية التبادل (العرض والطلب)؛
 - يتمتع طرفي عملية التبادل بالإرادة الحرة في إجراء التبادل؛
 - المام طرفي عملية التبادل بجميع الحقائق المرتبطة بهذه العملية؛
 - وجود سوق نشط لتتلاقى من خلاله الإرادة الحرة لطرفي عملية التبادل؛
 - استمرار طرفي عملية التبادل في ممارسة نشاطهما دون وجود أي اتجاه للتصفية أو لتقليص النشاط بصورة جوهرية؛
 - تمتع البيئة الاقتصادية المحيطة بطرفي عملية التبادل بالاستقرار النسبي.
- II-3- التسلسل الهرمي للقيمة العادلة
- حسب معيار الإبلاغ المالي رقم 13 يصنف التسلسل الهرمي المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم إلى ثلاث مستويات، حيث يعطي التسلسل الهرمي الأولوية القصوى للأسعار المتداولة في الأسواق النشطة للموجودات والمطلوبات المتماثلة ويعطي أدنى أولوية للمدخلات غير القابلة للرصد، والسوق النشط هي السوق التي تتم فيها العمليات المتعلقة بالأصول والالتزامات بشكل متكرر وبحجم تعامل مناسب بحيث توفر معلومات عن السعر بشكل ملائم. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

الشكل (01): التسلسل الهرمي للقيمة العادلة وفق المعيار IFRS13



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، عمان الأردن، الطبعة الثالثة، 2016، ص 828

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الذي جاء به المعيار المحاسبي الأمريكي FAS157 يعطي الأولوية للمصدر من المعلومات المستخدمة في قياسات القيمة العادلة إلى ثلاثة مستويات:

- المستوى الأول (المدخلات التي يمكن ملاحظتها من الأسعار المدرجة في الأسواق النشطة)؛
- المستوى الثاني (المدخلات التي يمكن ملاحظتها بشكل غير مباشر من الأسعار المعلنة للعناصر المماثلة في الأسواق النشطة، والعناصر المماثلة في الأسواق غير النشطة أو غيرها من المعلومات ذات الصلة بالسوق)؛
- المستوى الثالث (المدخلات غير القابلة للرصد والتي تم إنشاؤها بقوة). النظر في أهمية قيمة محاسبة القيمة العادلة. (Laghi, Pucci, Tutino, & Di Marcantonio, 2012, p. 24)

II-4- أساليب تقييم القيمة العادلة

إن الهدف من استخدام أساليب التقييم هو تقدير السعر المناسب لبيع الأصول أو لنقل الالتزام ضمن عملية منظمة تجري بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظل ظروف السوق الحالية. (كامل و صفاء ، 2014، صفحة 12)

ولقد حدد المعيار المحاسبي الأمريكي SFAS 157 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي (زرقون و بن يدير، 2016، صفحة 6):

II-4-1- مدخل السوق : Market Approach يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب تطبيق مدخل السوق وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة؛

II-4-2- مدخل الدخل: Income Approach يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية لقيمة حالية واحدة مخصصة (أساليب القيمة الحالية) PVT اعتماداً على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية، يعد مدخل الدخل هو الأكثر شيوعاً لتقييم الموجودات طويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات طويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود؛

II-4-3- مدخل التكلفة: Cost Approach يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجودات بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود بديل بطاقة مشابهة للموجود القائم بالوحدة الاقتصادية في تاريخ قياسه.

II-5- مبررات تطبيق القيمة العادلة:

تعد مبررات العدول تطبيق التكلفة التاريخية جسراً نحو تطبيق القيمة العادلة من خلال: (بلعور و بن أودينة، 2017، صفحة 725)

- تعكس القيمة العادلة تقديرات الأسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماماً، ذلك أن القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية
- محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في أبعد من ذلك، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية.
- تساعد على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات.
- المحاسبة وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساساً مناسباً للقياس المحاسبي، لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها.
- تساعد في تحسين التحليل المالي بإعطاء نسب تبين الواقع الفعلي لأداء المؤسسة.

من خلال ما سبق يمكن القول أن استخدام القيمة العادلة جاء لمعالجة القصور في التكلفة التاريخية كونها لم تعد قادرة على تقديم معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات، ولم تستطع التعبير عن الوضعية المالية للمؤسسة بشكل يمكن الوثوق به.

III - البيئة المحاسبية الجزائرية ومعوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة:

بعد دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق وما جاء به من تغييرات كبيرة في مجال القياس المحاسبي، حيث تبني مفهوم القيمة العادلة، إلا تطبيقه في البيئة الجزائرية واجهه مجموع من المعوقات

III-1- البيئة المحاسبية الجزائرية:

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاماً متكاملًا وشاملاً للمعلومات في أية منظمة أعمال، وهي نظام مفتوح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت فهي مفتوحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر وتتأثر بها، وبذلك فإن

التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات. (ناجي مجيد الفتلاوي، 2013، صفحة 287)

III - 1- 1- التعليم المحاسبي:

ينظر للمحاسبة كعلم يتطلب استعمال أسلوب البحث والتفكير وقدر كبير من المعرفة والكفاءة اللازمة من أجل دراسة الظواهر التي تقع في مجال بحثه ، من هذا المنطلق أصبح من المؤكد أن التعليم المحاسبي هو الذي يتكفل بتوفير احتياجات سوق العمل من الأيدي العاملة المؤهلة والمدرّبة علميا وعمليا ، حيث لا تخلو أي مؤسسة اقتصادية مهما كان حجمها او نوع نشاطها من ضرورة وجود شخص يقوم بالعمل المحاسبي. (عجيلة وقنيع، 2016، صفحة 39)

وفي ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي جملة من النقائص أهمها: (بلعور و بن أودينة ، 2017، الصفحات 731-732)

- وجود فجوة بين الجامعات وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا في إصلاح النظام المحاسبي.
- عدم وجود برامج تعليمية موحدة وطرق تدريس متجانسة في مختلف الجامعات الجزائرية لمواجهة المشاكل التي تعترض العملية التعليمية أثناء الفترة الانتقالية لتطبيق النظام المحاسبي المالي.
- عدم مساهمة وزارة العليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي.

III - 1- 2- النظام المحاسبي المالي :

وقفا للمادة الثالثة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 جاء مفهوم النظام المحاسبي المالي " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونتائجه ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية" (الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 74، 2007، صفحة 3)

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداثات أساسية جديدة هي: (بن يدير، 2015، صفحة 31)

- اعتماد الحل الدولي الذي يقرب التطبيق المحاسبي الجزائري مع التطبيق العالمي والذي يسمح للمحاسبة بسير مع قاعدة تصورية ومبادئ أكثر تكيف مع الاقتصاد الجديد وإنتاج معلومة مفصلة.
- إيضاح المبادئ والقواعد التي يجب ان تسير التطبيق المحاسبي لاسيما تسجيل المعاملات وتقييمها وإعداد الكشوف المالية والذي يحد من مخاطر التدخل الإرادي واللاإرادي بالمعالجة اليدوية في القواعد وكذا تسهيل فحص الحسابات.
- التكفل باحتياجات المستثمرين الحالية او المحتملة، الذين يملكون معلومة مالية عن المؤسسات على حد سواء، منسقة قابلة للقراءة وتسمح بالمقارنة واتخاذ القرار.
- إمكانية الكيانات الصغيرة تطبيق نظام معلوماتي قائم على محاسبة مبسطة.

III - 1- 3- المنظمات المهنية المحاسبية :

يشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة مجموعة من المنظمات المهنية نذكرها: (بلعور و بن أودينة ، 2017 ،
صفحة 733)

- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة.
- المجلس الوطني للمحاسبة.

III - 2- محاسبة القيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي الجزائري:

لقد تبنى النظام المحاسبي المالي محاسبة القيمة العادلة والذي اصطلح على تسميتها "بالقيمة الحقيقية" حيث أشار لها ضمن القسم الثاني من الباب الأول "قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات"، وعرفها على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل أصل أو خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية" (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 19، 2009، صفحة 87).

ويمكن تلخيص ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجزائري في الجدول التالي:

- الجدول (01): استخدامات القيمة العادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

البيان	مواطن استخدام القيمة العادلة
الحالة الخاصة بالعقارات الموظفة	حيث يتم تسجيل العقارات في الحسابات الأولية باعتبارها تقييانات عينية إما بتكلفتها التاريخية بمعنى التكلفة مطروحا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة، وإما على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة).
الحالة الخاصة بالأصل البيولوجي	يتم تقييم الأصل البيولوجي لدى إدراجها في الحسابات للمرة الأولى وفي نهاية كل سنة مالية بقيمتها الحقيقية (العادلة)، حيث يطرح منها المصاريف المقدرة عند نقطة البيع، والخسارة والربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية (العادلة) المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.
الأصول المالية غير الجارية	يتم تقييمها عقب إدراجها الأولى في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص: - بالنسبة للسندات التي يتم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية، - بالنسبة للسندات التي يتم تسعيرها، بقيمتها التفاوضية المحتملة، يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.
الحالة الخاصة بالمنتجات الزراعية	يتم تقييم المنتجات الزراعية عند إدراجها الأولى في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية (العادلة) منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع، تثبت أي خسارة أو ربح متأتين في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.
الإعانات	لا تدرج في الحسابات الإعانات العمومية بما في ذلك الإعانات النقدية المقيمة بقيمتها الحقيقية ضمن حساب النتائج أو في شكل أصل إلا إذا توفر ضمان معقول بأن المؤسسة تمثلت للشروط الملحقه بالإعانات، وبأن الإعانات سيتم استلامها.
القروض والخصوم المالية الأخرى	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى في الأصل حسب تكلفتها التي تساوي القيمة الحقيقية (العادلة) للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف المستحقة عند تنفيذها.
تقييم الأعباء والمنتجات المالية	تؤخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحسبان تبعا لانقضاء 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 (العادلة) بعد طرح المنتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل. الفارق بين القيمة الإسمية للمقابل والقيمة الحقيقية (العادلة) للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح يدرج في الحسابات كأعباء مالية في حسابات المشتري، وكمنتجات مالية في حسابات البائع.	
- عند المستأجر: يدرج الملك المؤجر الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بقيمته الحقيقية (العادلة) أو بالقيمة المحينة للمدفوعات الدنيا بمقتضى الإيجار إذا كانت هذه القيمة الأخيرة أقل ثمنا. - عند المؤجر: الصانع أو الموزع للملك المستأجر يدرج الدين ضمن الحسابات بالمبلغ الذي يساوي القيمة الحقيقية (العادلة) للملك طبقا للمبادئ التي تعتمد عليها المؤسسة بالنسبة لمبيعاتها النافذة، وعليه فإن الخسائر أو الأرباح الناتجة عن المبيعات تدرج في حسابات نتيجة السنة المالية.	عقود الإيجار التمويلي

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، المؤرخة في 25 مارس 2009.

يعتمد النظام المحاسبي المالي بشكل عام على التكلفة التاريخية كأداة للقياس المحاسبي، في حين ومن أجل تقييم أدق لبعض الأصول سمح وفق شروط محددة بمعالجة بديلة تتمثل في القياس بالقيمة العادلة الذي اصطلح على تسميتها بالقيمة الحقيقية، إلا. أن تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية واجهه صعوبات ومعوقات.

III - 3 - معوقات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

يواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية العديد من العوائق والصعوبات نلخصها فيما يلي:

III-3-1- ضعف استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق SCF: غياب الوعي المحاسبي في الكثير منها؛ وعدم تغيير أنظمة المعلومات المحاسبية بتلك التي تكون على مقدرة عالية للمرافقة في التحول نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية بالإضافة إلى نقص التأهيل والتكوين اللازم لتطبيق النظام المحاسبي المالي؛ (قريشي، 2019، صفحة 50)

III-3-2 - صعوبة تحديد القيمة العادلة (الحقيقية) بالنسبة للأصول الثابتة المادية والمعنوية: حيث أن تحديد القيمة الحقيقية يتطلب وجود أسواق نشطة في ظل المنافسة العادية مع حيازة كل البائع والمشتري على المعلومات الكافية عن المعاملة بينهما، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق هذه الأصول في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها؛ (قوادري، 2020، صفحة 348)

III-3-3- ضعف بورصة الجزائر: فرغم الأهمية الكبيرة والجهود الكثيرة المبذولة لتطوير سوق الأوراق المالية في الجزائر إلا أنه يتميز بقلّة أو عدم تنوع وتعدد الأوراق المالية وهذا ما يعيق تقييم جميع الأدوات المالية بالقيمة العادلة، ونظرا لحداثته فإن المعلومات المتاحة عن الأدوات المالية المتداولة تبقى قليلة ولا تفي باحتياجات المتعاملين، إذ تقتصر على التقارير والقوائم المالية التي تعرضها الشركات المسجلة في البورصة، لذلك فإن نظام المعلومات الذي يتيح سوق الأوراق المالية في الجزائر يبقى ضعيفا ويتطلب الكثير من العمل والجهد حتى يعمل على إيفاء بكل متطلبات السوق؛ (روتال، 2021، صفحة 556)

III-3-4- تعارض تطبيق القيمة العادلة مع القانون الجبائي: حيث 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 رأيها كونها تهدد بتقليص الإيرادات الضريبية بشكل

كبير، فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛ (زرزقون وبن يدير، 2016، صفحة 7)

III-3-5- غياب العنصر البشري المؤهل لتطبيق القيمة العادلة: خاصة وأن بيئة المحاسبة لا تزال غير جاهزة لتبني أسس ومبادئ القياس بالقيمة العادلة فهذه العوامل تعيق التطبيق السليم للقيمة العادلة من قبل المؤسسات الجزائرية وتزيد من صعوبة تطبيقها؛ (عباد، 2018، صفحة 260)

III-3-6- عدم التطبيق السليم للمعايير المحاسبية الدولية: حيث تواجه الكثير من الدول خاصة النامية منها سوء التطبيق للمعايير المحاسبية الدولية، بالإضافة إلى وجود عدم توافق في بعض الأحيان بين تعليمات هيئات الرقابة الحكومية مع المعالجات المحاسبية الواردة في المعايير المحاسبية؛ (قريشي، 2019، صفحة 50)

III-3-7- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية، حيث أن التقييم وفق القيمة العادلة يحتاج إلى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي يسجل فيه تضارباً في المعلومات المنشورة عن الاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلاً عن قلتها. (بلعور وبن أودينة، 2017، صفحة 737)

في سياق التحولات الاقتصادية الوطنية والعالمية، تحتاج البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية الى الكثير من التغييرات في الطرق الخاصة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية كونها تعمل في بيئة غير مستقرة، ومحاولة تكييف النظام الجبائي بما يتماشى وما جاء به النظام المحاسبي المالي.

IV - الدراسة الميدانية: قسمت الدراسة الميدانية الى ما يلي:

IV-1-مجتمع الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المهنيين والأكاديميين في المجال المحاسبي، أو التخصصات القريبة من المحاسبة.

IV-2-الاستبانات الموزعة:

الاستبانات الكلية الموزعة: 60 استمارة.

الاستبانات المسترجعة: 50 استمارة

الاستبانات التي تم معالجتها: 50 استمارة.

IV-3-عينة الدراسة: وتتكون من أكاديميين ومهنيين على النحو التالي:

- أساتذة جامعيين في مجال المحاسبة

- خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

- الموظفين ومختلف الإطارات في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات الاقتصادية تشمل القطاعين العام والخاص.

IV-4-أساليب جمع البيانات والمعلومات: تم استخدام أسلوب استمارة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة للدراسة الميدانية.

IV-5-المعالجة الإحصائية المستخدمة: تم معالجة الاستبيان وفق برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS باستخدام نوعين من الأساليب:

IV-6-أساليب الإحصاء الوصفي: لقياس الاتجاه العام لمحاوّر الدراسة وقد استخدم منها ما يلي:

-التوزيع التكراري للإجابات،

- الوسط الحسابي لتحديد مستوى المتغيرات،

- الانحراف المعياري النسبي لمعرفة مدى تشتت القيم حول أوساطها الحسابية.

IV-7- أساليب الإحصاء الاستدلالي: وقد استخدمت الاختبارات التالية:

- ألفا كرونباخ لمعرفة ثبات الاستبيان

- الانحدار المتعدد لمعرفة معنوية الانحدار واختبار الفروض واستخراج نموذج الدراسة.

IV-8- التحليل الاحصائي للاستبيانات:

تم الاعتماد في التحليل الاحصائي للاستبيانات على اختبار الثبات، الخصائص الديموغرافية للعينة،

تحليل آراء المستجوبين وأخيرا اختبار الفرضيات.

IV-8-1- اختبار الثبات *Fiabilité*:

لقياس مدى ثبات الاستبيان، تم حساب معامل ألفا- كرونباخ (cronbach's Alpha) باستخدام برنامج SPSS، حيث بينت نتائج القياس ارتفاع معامل ألفا- كرونباخ للاستبانة ككل (0.875) وهي نسبة ثبات كبيرة ويمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الدراسة وإمكانية ثبات النتائج التي تسفر عنها.

سوف يستخدم الباحثان في تحليل المعلومات المجمعة ميدانيا مقياس ليكارت الخماسي الذي يعمل على أساس المعايير المبينة في الجدول التالي:

الجدول (02): جدول تقديري لمقياس ليكارت الخماسي

المستوى	طول الفئة	المتوسط المعياري	الإجابة
منخفض	0.79	من 1 الى 1.80	غير موافق بشدة
	0.79	من 1.81 الى 2.60	غير موافق
متوسط	0.79	من 2.61 الى 3.40	محايد
مرتفع	0.79	من 3.41 الى 4.20	موافق
	0.79	من 4.21 الى 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحثين

حيث يعبر طول الفئة عن كل إجابة وفقا للعلاقة التالية:

طول الفئة = المدى العام / عدد الفئات

IV-8-2- الخصائص الديموغرافية لعينة البحث:

يمكن توضيح الخصائص الديموغرافية لعينة البحث من خلال الجدول التالي:

الجدول (03): بيانات الفئة المستجوبة

المتغير	الفئة	العدد	%	المتغير	الفئة	العدد	%
الجنس	ذكر	41	82	الوظيفة	أستاذ جامعي	8	16

2	1	خبير محاسب		18	9	أنثى	
26	13	محافظ حسابات		42	21	ليسانس	المؤهل العلمي
42	21	محاسب		30	15	ماستر	
14	7	مدير المالية والمحاسبة		6	3	ماجستير	
0	0	أخرى		22	11	دكتوراه	
42	21	عام	القطاع	0	0	أخرى	
58	29	خاص		44	22	أقل من 5 سنوات	الخبرة المهنية
المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS				10	5	من 5 إلى 10 سنوات	
				46	23	أكثر من 10 سنوات	

نلاحظ من خلال الجدول أن غالبية أفراد العينة من جنس ذكر، المؤهل العلمي لعينة الدراسة غالبيتهم من حاملي شهادة الليسانس في حين غالبية عينة الدراسة وظيفتهم محاسب، سنوات الخبرة المهنية التي تتمتع بها عينة الدراسة التي تكون فيها أكثر من 10 سنوات هي النسبة الأكبر بين عينة الدراسة، بينما غالبية عينة الدراسة هم من القطاع الخاص. وعموما من خلال هذا الجدول يمكن القول أن هناك تنوع في الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة من شأنه أن يضفي نوع من الإلمام والإحاطة بجميع جوانب الموضوع المتعلق بالقيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية

IV- 3-8- واقع العوامل المؤسسية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية :

وذلك من خلال دراسة مدى ملاءمة العوامل الاقتصادية، المهنية والقانونية لتطبيق القيمة العادلة
IV- 1-3-8- مدى ملاءمة العوامل الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة: للوقوف على مدى ملاءمة العوامل الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة تم إدراج ثمانية (08) فقرات أساسية كما هو موضح في الجدول التالي:
الجدول (04): تحليل آراء المستجوبين على فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاتجاه العام
01	السوق المالي في الجزائر مناسب لتطبيق القيمة العادلة	2.22	0.995	44.81	منخفض
02	القيمة العادلة تنعكس إيجابا على شفافية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.74	0.899	24.04	مرتفع
03	تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار	1.96	0.727	37.09	منخفض
04	تشهد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطورا مستمرا وتوسعا في النشاط	3.04	1.087	35.76	متوسط

05	إمكانية تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	3.06	0.977	31.93	متوسط
06	البيانات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية كافية وذات مصداقية	2.46	1.054	42.84	منخفض
07	تعتبر المعلومات المنشورة من قبل الهيئات المتخصصة حول الاقتصاد الجزائري محينة وذات جودة وموثوقية	2.36	0.898	38.05	منخفض
مدى ملاءمة العوامل الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة		2.82	0.575	20.39	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن مدى ملاءمة العوامل الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ نجد أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم عن هذا البعد بلغ (2.82) بانحراف معياري قدره (0.575) وبمعامل اختلاف قدره 20.39%، ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (1.96-3.74)، تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.727-1.087)، تراوح معامل الاختلاف ما بين (24.04%-44.81%) وكان أعلى متوسط حسابي للعبارة 4 (3.74) بانحراف معياري قدره (0.899) وبمعامل اختلاف قدره 24.04%، التي تشير إلى القيمة العادلة تنعكس إيجابا على شفافية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بينما كان أقل متوسط للعبارة 3 (1.96) بانحراف معياري قدره (0.727)، بمعامل اختلاف قدره 37.09%، التي تشير إلى أنه تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثير الاحتكار. وحسب رؤية المستجوبين فإن نتائج تحليل هذا المحور تشير إلى أن العوامل الاقتصادية لتطبيق القيمة العادلة غير ملاءمة نوعا ما، ويعود ذلك حسب رأي المستجوبين إلى عدة أسباب منها عدم وجود سوق مالي مناسب لتطبيق القيمة العادلة في الجزائر، كما أن السوق الجزائرية لا تمتاز بالمنافسة الكاملة بعيدا عن التدخل الحكومي وتأثر الاحتكار، بالإضافة إلى أن البيانات المنشورة في القوائم المالية غير كافية،

IV 2-3-8- مدى ملاءمة العوامل المهنية لتطبيق القيمة العادلة: للوقوف على مدى ملاءمة العوامل المهنية لتطبيق القيمة العادلة تم إدراج سبعة (07) فقرات أساسية كما هو موضح في الجدول التالي:
الجدول (05): تحليل آراء المستجوبين على فقرات المحور الثاني

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاتجاه العام
01	هناك مفهوم واضح حول القيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي	3.16	1.017	32.18	متوسط
02	تتوفر البيئة المهنية الجزائرية على إطارات مهنية على دراية كافية لقياس القيمة العادلة	2.90	0.974	33.59	متوسط
03	المناهج المحاسبية في مؤسسات التعليم تحتوي على مفاهيم القيمة العادلة وطرق قياسها	3.12	1.099	35.22	متوسط
04	يتم عقد دورات تكوينية وملتقيات علمية للطواقم المالية خاصة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول تطبيق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي	2.64	0.875	33.14	متوسط

05	هناك رغبة من طرف المهنيين في استخدام القيمة العادلة في جانب القياس	2.96	0.988	33.38	متوسط
06	يواكب المجلس الوطني للمحاسبة كل التطورات الحاصلة في مفاهيم القيمة العادلة	2.76	0.959	34.75	متوسط
07	ضرورة تفعيل دور المنظمات المحاسبية الوطنية لتسهيل تطبيق القيمة العادلة	3.94	0.739	18.76	مرتفع
مدى ملاءمة العوامل المهنية لتطبيق القيمة العادلة		3.06	0.593	19.38	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن مدى ملاءمة العوامل المهنية لتطبيق القيمة العادلة جاء كذلك بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ نجد أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم عن هذا البعد بلغ (3.06) بانحراف معياري قدره (0.593)، بمعامل اختلاف قدره 19.38% ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (2.64-3.94)، وتراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.739-1.099)، بمعامل اختلاف ما بين (18.76%-35.22%) وكان أعلى متوسط حسابي للعبارة الأخيرة 07 (3.94) بانحراف معياري قدره (0.739)، بمعامل اختلاف قدره 18.76% التي تشير إلى أن ضرورة تفعيل دور المنظمات المحاسبية الوطنية لتسهيل تطبيق القيمة العادلة. بينما كان أقل متوسط للعبارة 4 (2.64) بانحراف معياري قدره (0.875)، بمعامل اختلاف قدره 33.14%، التي تشير إلى أنه يتم عقد دورات تكوينية وملتقيات علمية للطواقم المالية خاصة المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حول تطبيق القيمة العادلة في ظل تطبيق النظام المالي المحاسبي. وحسب رؤية المستجوبين فإن نتائج تحليل هذا المحور تشير إلى أن العوامل المهنية لتطبيق القيمة العادلة غير ملائمة نوعا ما. ويعود ذلك حسب رأي المستجوبين إلى عدة أسباب منها، البيئة المهنية الجزائرية تتوفر على إطار مهنية على دراية غير كافية لقياس القيمة العادلة ومواكبة المجلس الوطني للمحاسبة كل التطورات الحاصلة في مفاهيم القيمة العادلة ضعيفة نوعا ما .

IV -3-3-3- مدى ملاءمة العوامل القانونية لتطبيق القيمة العادلة: للوقوف على مدى ملاءمة العوامل القانونية لتطبيق القيمة العادلة تم إدراج ثمانية (08) فقرات أساسية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (06): تحليل آراء المستجوبين على فقرات المحور الثالث

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاتجاه العام
01	ضرورة تحديث النظام الجبائي بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة	4.10	0.762	18.58	مرتفع
02	القوانين الجزائرية كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة	2.44	0.786	32.21	منخفض
03	يلزم المشرع الجزائري باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي	2.06	0.682	33.11	منخفض
04	الممارسات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بالجباية في الجزائر	4.12	0.848	20.58	مرتفع
05	المشرع الجزائري أعطى أولوية للتقييم بالقيمة العادلة لبعض البنود في القوائم المالية مما يضيق من انتشار تطبيقها واستخدامها	3.14	0.728	23.18	متوسط

06	يوجد دور للتشريع الضريبي في توضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية الى القياس بالقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية	1.96	0.727	37.09	منخفض
07	القوانين المحاسبية الجزائرية تتماشى والمستجدات المحاسبية المرتبطة بالساحة الدولية	2.68	1.096	40.89	منخفض
مدى ملائمة العوامل القانونية لتطبيق القيمة العادلة		3.50	0.491	14.03	مرتفع

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن مدى ملائمة العوامل القانونية لتطبيق القيمة العادلة جاء بالترتيب الثالث من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ نجد أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم عن هذا البعد بلغ (3.50) بانحراف معياري قدره (0.491)، بمعامل اختلاف قدره 14.03% ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول مرتفعة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (1.96-4.12)، وتراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.682-1.096)، بمعامل اختلاف ما بين (18.50%-40.89%) وكان أعلى متوسط حسابي للعبارة 04 (4.12) بانحراف معياري قدره (0.848) و بمعامل اختلاف قدره 20.58% التي تشير إلى أن الممارسات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بالجباية في الجزائر. بينما كان أقل متوسط للعبارة 2 (1.96) بانحراف معياري قدره (0.727)، بمعامل اختلاف قدره 37.09% التي تشير إلى وجود دور للتشريع الضريبي في توضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية الى القياس بالقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية. وحسب رؤية المستجوبين فإن نتائج تحليل هذا المحور تشير إلى أن العوامل القانونية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة نوعا ما، ويعود ذلك حسب رأي المستجوبين إلى عدة أسباب منها أن المشرع الجزائري لا يلزم باستخدام القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي، القوانين الجزائرية غير كافية لضبط أسس قياس القيمة العادلة، غياب دور التشريع في توضيح الوعاء الضريبي عند الانتقال من القياس بالتكلفة التاريخية الى القياس بالقيمة العادلة وعدم تماشي القوانين المحاسبية الجزائرية بالمستجدات المحاسبية المرتبطة بالساحة الدولية،

IV-8-4-واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية: للوقوف على واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة الجزائرية تم إدراج تسعة (09) فقرات أساسية كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول (07): تحليل آراء المستجوبين على فقرات المحور الأول

الرقم	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف %	الاتجاه العام
01	يرخص للمؤسسات الاقتصادية تقييم الأصول المادية والمعنوية بالقيمة العادلة	3.54	0.952	26.89	مرتفع
02	يتم إدراج وتقييم الأصول المالية وفق القيمة العادلة	2.72	0.991	36.43	متوسط
03	يتم إدراج وتقييم الخصوم المالية وفق القيمة العادلة	2.56	0.929	36.29	منخفض
04	يتم إدراج إعانات الدولة بقيمتها العادلة ضمن حساب النتائج	3.22	0.974	30.25	متوسط
05	يتم تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى وفق القيمة العادلة	2.82	0.941	33.37	متوسط
06	يتم تقييم الأعباء والإيرادات وفق القيمة العادلة	2.88	0.982	34.10	متوسط

07	تقوم المؤسسة الاقتصادية بإدراج الأصل المستأجر في حسابات أصول الميزانية بالقيمة العادلة	3.00	1.010	33.67	متوسط
08	يسمح للمؤسسات الاقتصادية إدراج وتقييم باقي عناصر الأصول والخصوم بالقيمة العادلة	3.20	0.989	30.91	متوسط
09	يوفر النظام المالي المحاسبي قاعدة الفهم السليم للقيمة العادلة وقياسها	3.16	1.037	32.82	متوسط
واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية		3.01	0.711	23.62	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية جاء بالترتيب الثاني من حيث الأهمية النسبية المعطاة له من قبل أفراد عينة البحث، إذ نجد أن المتوسط الحسابي لإجاباتهم عن هذا البعد بلغ (3.01) بانحراف معياري قدره (0.711)، بمعامل اختلاف قدره 23.62% ووفقا لمقياس الدراسة فإن هذا المحور يشير إلى نسبة قبول متوسطة، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية ما بين (2.56-3.54)، تراوحت الانحرافات المعيارية ما بين (0.929-1.037)، معامل اختلاف ما بين (26.89%-36.43%) وكان أعلى متوسط حسابي للعبارة الأولى (3.54) بانحراف معياري قدره (0.952)، بمعامل اختلاف قدره 26.89% التي تشير إلى أنه يرخص للمؤسسات الاقتصادية تقييم الأصول المادية والمعنوية بالقيمة العادلة. بينما كان أقل متوسط للعبارة 3 (2.56) بانحراف معياري قدره (0.929)، بمعامل اختلاف قدره 36.29%، التي تشير إلى أنه يتم إدراج وتقييم الخصوم المالية وفق القيمة العادلة. وعلى العموم فإن نتائج تحليل هذا المحور تشير إلى واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يبقى متوسط من وجهة نظر المستجوبين.

IV-9- اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملاءمة العوامل الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد تم الاعتماد على معامل الارتباط الخطي لدراسة إذا ما توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة ومدى ملاءمة العوامل الاقتصادية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (08): ملخص عناصر الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل

معامل الارتباط العام R	معامل التفسير R^2	قيمة F	مستوى الدلالة sig
0.296	0.087	4.593	0.037

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

توجد علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة في العينة محل الدراسة ومدى ملاءمة العوامل الاقتصادية في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما كان معامل التفسير $R^2=0.087$ أي أن 8.7% من واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية له علاقة بمدى ملاءمة العوامل الاقتصادية. كما كانت قيمة $F=4.593$ دالة إحصائيا أي أقل من 0.05 بقيمة تقدر ب 0.037، أي يمكن التأكيد على صحة الفرضية الأولى.

الفرضية الثانية: يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملاءمة العوامل المهنية في البيئة المحاسبية الجزائرية.

وقد تم الاعتماد على معامل الارتباط الخطي لدراسة إذا ما توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة ومدى ملاءمة العوامل المهنية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (09): ملخص عناصر الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل

معامل الارتباط العام R	معامل التفسير R^2	قيمة F	مستوى الدلالة sig
0.417	0.174	10.110	0.003

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

توجد علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة في العينة محل الدراسة ومدى ملاءمة العوامل المهنية في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما كان معامل التفسير $R^2=0.174$ أي أن 17.40% من واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية له علاقة بمدى ملاءمة العوامل المهنية. كما كانت قيمة $F=10.110$ دالة إحصائية أي أقل من 0.05 بقيمة تقدر ب 0.003، أي يمكن التأكيد على صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة: يتأثر تطبيق القيمة العادلة بمدى ملاءمة العوامل القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية. وقد تم الاعتماد على معامل الارتباط الخطي لدراسة إذا ما توجد علاقة بين تطبيق القيمة العادلة ومدى ملاءمة العوامل القانونية، وهذا ما يظهره الجدول التالي:

الجدول (10): ملخص عناصر الارتباط الخطي بين المتغير التابع والمتغير المستقل

معامل الارتباط العام R	معامل التفسير R^2	قيمة F	مستوى الدلالة sig
0.438	0.192	11.41	0.001

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS

توجد علاقة ارتباط طردية وذات دلالة إحصائية بين تطبيق القيمة العادلة في العينة محل الدراسة ومدى ملاءمة العوامل القانونية في البيئة المحاسبية الجزائرية، كما كان معامل التفسير $R^2=0.192$ أي أن 19.2% من واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية له علاقة بمدى ملاءمة العوامل القانونية. كما كانت قيمة $F=11.41$ دالة إحصائية أي أقل من 0.05 بقيمة تقدر ب 0.001، أي يمكن التأكيد على صحة الفرضية الثالثة.

V - الخاتمة:

تبين من خلال هذه الدراسة أن واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية يتأثر بمجموعة من العوامل المؤسسية (الاقتصادية، المهنية والقانونية)،

1. V. نتائج الدراسة: يمكن تلخيص أهم النتائج المتوصل إليها في النقاط التالية:

-واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ذو مستوى متوسط حسب آراء أفراد عينة الدراسة:

-العوامل المؤسسية غير ملائمة نوعا ما لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حسب آراء أفراد عينة الدراسة:

-هناك علاقة طردية بين واقع تطبيق القيمة العادلة والعوامل المؤسسية (الاقتصادية، المهنية والقانونية) أي أن تطبيق القيمة العادلة يتأثر بمدى ملاءمة العوامل المؤسسية:

- يرى أفراد العينة أن هناك مجموعة من العوامل الاقتصادية والمهنية والقانونية تعيق تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.
 - القيمة العادلة تنعكس إيجاباً على شفافية القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية
 - البيئة المهنية الجزائرية تتوفر على إطار مهني على دراية غير كافية لقياس القيمة العادلة ومواكبة المجلس الوطني للمحاسبة كل التطورات الحاصلة في مفاهيم القيمة العادلة ضعيفة نوعاً ما.
 - البيانات المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية غير كافية.
 - هناك رغبة من طرف المهنيين في استخدام القيمة العادلة في جانب القياس.
 - الممارسات المحاسبية تتأثر بشكل كبير بالإيجابية في الجزائر.
 - يركز للمؤسسات الاقتصادية تقييم الأصول المادية والمعنوية بالقيمة العادلة.
 - هناك العديد من الصعوبات حول تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كعدم وجود سوق مالي نشط، كذا صعوبة إدراج وتقييم بعض الأصول والخصوم وفقاً للقيمة العادلة وغياب دور التشريع الضريبي في توضيح الوعاء الضريبي عند القياس بالقيمة العادلة لعناصر القوائم المالية؛
2. V. مقترحات البحث :

- من بين المقترحات التي توصلت إليها دراستنا ما يلي:
- ضرورة تنشيط السوق المالي في الجزائر بما يتناسب وتطبيق القيمة العادلة؛
- العمل على تحسين البيئة الاقتصادية والمهنية والقانونية من خلال تفعيل العوامل المؤثرة على تطبيق القيمة العادلة؛
- ضرورة تفعيل دور المنظمات المحاسبية الوطنية لتسهيل تطبيق القيمة العادلة؛
- ضرورة تحديث القوانين المحاسبية بما يتماشى والمستجدات المحاسبية على الصعيد الدولي للنهوض بمهنة المحاسبة خاصة في مجال تطبيق القيمة العادلة؛
- ضرورة مواكبة المجلس الوطني للمحاسبة لكل التطورات الحاصلة في مفاهيم القيمة العادلة من خلال عقد دورات تكوينية حول تطبيق القيمة العادلة في ظل النظام المالي المحاسبي؛
- تفعيل دور التعليم المحاسبي بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

VII - الإحالات والمراجع :

1. IFRS 13. (2021). Retrieved 08 07, 2021, from <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ifrs-13-fair-value-measurement/>
2. 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, 1(4), 23-38.

3. Statement of Financial Accounting Standards 157. (2006). Statement of Financial Accounting Standards 157. Fair value measurements.
4. الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 74. (25 نوفمبر، 2007). القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي .
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 19. (25 مارس، 2009). القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
6. السعدي عياد. (2018). أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية ومعوقات تطبيقها (دراسة على عينة من المحاسبين والمدراء الماليين والخبراء المحاسبين).. مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، 09(01)، 249-261.
7. بوحفص بن أودينة. (2020). مدى جاهزية بيئة الاعمال في الجزائر لتطبيق القيمة العادلة –دراسة ميدانية لعينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر(أطروحة دكتوراه). في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التسيير والعلوم التجارية، الجزائر: جامعة غرداية.
8. حاج قويدر قورين، و عمر عبو. (2019). أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية. مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، 01(01)، 77-91.
9. رندة حسن فرحان. (مارس، 2019). أثر القيمة العادلة في خاصية ملائمة معلومات كشف الدخل. مجلة دراسات محاسبية ومالية (JAFS)، 14(46)، 18-28.
10. سليمان بلعور ، و بوحفص بن أودينة . (2017). صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية. مجلة الواحات والدراسات، 10(02)، 719-741.
11. صالح رضا ابراهيم. (يوليو، 2009). أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية-جامعة الاسكندرية، 46(03)، 1-60.
12. عبد القادر روتال. (جانفي، 2021). معوقات وسبل تفعيل تطبيق نموذج القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي، دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر. مجلة الاقتصاد الجديد، 12(01)، 549-568.
13. فارس بن يدير. (2015). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية. مذكرة ماجستير. كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة.
14. فلة حمدي، و نجلاء نوبلي. (06-07 ماي، 2012). استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات مبادئ حوكمة الشركات. ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، 1-12. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة بسكرة، الجزائر.
15. كنزة قريشي. (ديسمبر، 2019). توجه النظام المحاسبي المالي نحو القيمة العادلة، بين متطلبات القياس وإشكالية التطبيق في البيئة الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 19(1)، 41-52.
16. ليلى ناجي مجيد الفتلاوي. (2013). بيئة المحاسبة ومؤشرات تكييفها لتكنولوجيات المعلومات. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخاص بمؤتمر الكلية، 283-302.

17. محمد أبو نصار، و جمعة حميدات. (2016). معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، الجوانب النظرية والعملية، عمان الأردن (الإصدار الطبعة الثالثة). عمان، الأردن : دار وائل للنشر.
18. محمد زرقون، و فارس بن يدير. (جوان، 2016). واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة ميدانية لفتتين؛ فئة المؤسسات الاقتصادية المدرجة في البورصة الجزائرية وفئة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين. المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 03(04)، 1-20.
19. محمد عجيله، وأحمد قنيع. (2016). مساهمة التعليم المحاسبي الالكتروني في تنمية مهارات طلبة أقسام المحاسبة. المجلة الجزائرية للدراسات المحاسبية والمالية (03)، 37-47.
20. محمد قوادري . (جوان، 2020). إشكالية تدقيق التقديرات المحاسبية باستخدام القيمة العادلة، دراسة حالة البيئة المحاسبية الجزائرية. مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، 06(02)، 335-350.
21. منى كامل، و احمد العاني صفاء . (16-17 أبريل، 2014). دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية. ، المؤتمر العربي السنوي العام الأول- واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح. بغداد، المؤتمر العربي السنوي العام الأول- واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، جمهورية العراق.