



صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة

المحاسبية الجزائرية

بلعور سليمان، بن اودينة بوحفص

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر التنمية الادارية للارتقاء بالمؤسسات الاقتصادية بولاية غرداية

جامعة غرداية، الجزائر

Bellaouar2002@yahoo.fr

ملخص -

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 ان النظام المحاسبي المالي الجديد أشار إلى القيمة العادلة في عدة مواضع باعتبارها القيمة الحالية او 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 الى دورات تكوينية تتعلق بموضوع محاسبة القيمة العادلة.

الكلمات الدالة -

المعايير الدولية، القيمة العادلة، البيئة المحاسبية الجزائرية، النظام المحاسبي المالي

الجزائري.

The Difficultys Of Applying Fair Value Accounting In The Accounting Environment Of Algeria

Abstract-

The Objective Of This Paper Is To Identify The Various Difficulties, Which The Application Of Fair Value, Is Facing In The Algerian Accounting Environment , And Through The Stature Of Fair Value Accounting Within The Accounting Education As Well As The Algerian Financial Accounting System Overview To It ,And The Readiness Extent Of Economic Foundations And The Professional Accounting Organizations Applying It. This Study Has Concluded That Accounting Education Still Suffers From Many Problems That Hinder The Concept Of Fair Value Application, While The Algerian Financial Accounting System Referred To The Fair Value In Several Situations ,Since It Is Current Or Marketable Value As Well As Revaluation Difference, Whilst Still The Economic Foundations Find A Difficulty In Applying The Fair Value Due To Its Cost And Lack Of An Efficient Market, As The Local Conflicts Between Organizations , Lack Of Internships And Forums Still Remain The Prominent Obstacles That Related To The Professional Accounting Organizations Which Hinder The Fair Value. Through The Study We Recommended The Necessity Of Involving The Fair Value Within The Accounting Education Syllabus And Emboldening Students To Conduct Researches And Papers Related To It As Well As The Accounting Profession Should Be Subjected To The Internships On The Subject Of Accounting Fair Value.

Keywords -

International Standards, Fair Value, Algerian Accounting Environment, Algerian Financial Accounting System.

صعوبات تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

مقدمة -

لطالما كان قياس قيمة أصول وخصوم المؤسسة من أبرز النقاشات التي تطرح دائما وباستمرار بين مستخدمي معلومات المالية، وفيما اذا كانت التكلفة التاريخية في الميزانية العامة تعبر عن الحقائق الاقتصادية وتسمح لمستخدمي القوائم المالية من فهم الوضع المالي ونتائج الاعمال والتدفقات النقدية، وفي ظل الانتقادات الموجهة إلى طريقة التكلفة التاريخية، توجّهت العديد من الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية إلى البحث عن البديل المناسب لهذه الطريقة، وتوصلت إلى ما يسمى بالقيمة العادلة، حيث قد أصدر كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) معيار (32، 39) والذي تطرق فيهما إلى القياس والإفصاح عن القيمة العادلة، وكذلك المعيار (157) الصادر من مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الذي يتناول قياس القيمة العادلة، حيث حدد كل معيار طرق متعددة لقياس القيمة العادلة التي تسعى إلى إعطاء صورة حقيقية حول الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك من خلال مساهمتها في توفير معلومات ملائمة وذات موثوقية لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في ترشيد اتخاذ قراراتهم، إلا أن الأزمة المالية الأخيرة شكلت مفترق طرق بالنسبة لهذه الطريقة، حيث وجّهت لها أصابع الاتهام من قبل الكثير من الخبراء الاقتصاديين والماليين بشأن التسبب في هذا الأزمة، الأمر الذي فتح النقاش حول مدى جدوى استخدام هذه الطريقة .

وفي ظل هذه المتغيرات الاقتصادية والمالية، وفي ظل إطار الجهود المبذولة من قبل الحكومة الجزائرية لمواكبة ديناميكية التطورات الاقتصادية والنهوض بالاقتصاد الجزائري نحو العالمية وتدويل بورصة الأوراق المالية، فقد قامت بسلسلة من الإصلاحات توجت بتطبيق نظام محاسبي ومالي منذ سنة 2010 بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة تطبيق طريقة القيمة العادلة عند تقييم أصول وخصوم المؤسسة، إلى أن استخدمت هذه الطريقة يواجه العديد من الصعوبات والعوائق المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية، ومدى جاهزية المؤسسات الجزائرية لاستخدامها، ناهيك عن واقع التعليم المحاسبي في الجامعات والمعاهد الجزائرية.

مشكلة البحث :

في ظل المتغيرات في البيئة المحاسبية الجزائرية بخصوص تطبيق القيمة العادلة لقياس أصول وخصوم المؤسسة، والإفصاح عنها، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما هي الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية؟
أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية هذه الدراسة في حداثة الموضوع، فالقيمة العادلة من بدائل القياس المحاسبي الذي حل مكان التكلفة التاريخية، فهي من المفاهيم المعاصرة المستخدمة في التعبير عن قيم الأصول المختلفة، ولقد اثار هذا المفهوم اهتمام عديد من الباحثين والمفكرين، وصولا الى دراسات وابحاث التي تؤيد أو تعارض التوجه نحو تطبيق مفهوم القيمة العادلة كبديل لتكلفة التاريخية، كما انه يحتاج الى توضيح أكثر وخاصة عند تطبيقه في بيئات محاسبية مختلفة. وتستمد هاته الدراسة أهميتها من خلال مساهمتها في التعرف على البيئة المحاسبية الجزائرية ومدى توفيرها المناخ المناسب لتطوير الاداء المحاسبي لاستيعاب وتطبيق القياس المحاسبي المستند إلى القيمة العادلة، ومعرفة اشكالية تطبيق هذا المفهوم.

أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- التعرف على مختلف المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة؛
- تعرف على اساليب تقييم القيمة العادلة؛
- إبراز مختلف المتغيرات المرتبطة بالبيئة المحاسبية الجزائرية؛
- التعرف على عوائق تطبيق القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية .

منهج الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب المتعلقة بهذه الدراسة، فقد تم استخدام المنهج الوصفي للتعرف على المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة والبيئة المحاسبية الجزائرية، والاشارة الى مختلف الصعوبات التي تواجه تطبيق محاسبة القيمة العادلة في الجزائر.

تقسيم البحث : تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة محاور رئيسية
المحور الأول : الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة.

المحور الثاني: واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

المحور الثالث: صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية في

ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

المحور الأول: الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة

أولاً. تعريف القيمة العادلة ومبررات استخدامها

1. تعريف القيمة العادلة

تهدف البيانات المالية إلى تقديم معلومات مفيدة ومناسبة للأطراف العديدة في المجتمع من أجل مساعدتهم على اتخاذ قراراتها الاقتصادية، ويفترض في البيانات المالية أن تعبر بصدق عن الوضع المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية بشكل يمكن من خلالها محاسبة الإدارة عن الأموال الموكولة أليها واتخاذ القرارات المناسبة، فانه والحالة هذه لابد من اظهار الموجودات والمطلوبات بالقيمة العادلة لأنها أكثر نفعاً وفائدة لمستخدمي البيانات المالية من الكلفة التاريخية.

ظهر مفهوم القيمة العادلة لأول مرة في اوائل العشرينات قبل وضع المعايير المحاسبية الإلزامية في فترة ما قبل الكساد العظيم (1929م - 1932م) حيث كان لدى الشركات حرية كبيرة في اختيار الممارسات والسياسات المحاسبية الخاصة بها ، وقد كان استخدام "القيمة الحالية" أو "القيمة التقديرية" أو "القيمة السوقية" لتسجيل قيم الأصول والالتزامات باعتبارها "قيمة عادلة" لتلك الأصول والالتزامات خلال تلك الفترة¹.

استعمل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المصطلح المرادف للقيمة العادلة مصطلح القيمة السوقية Value Market ، وبالتالي فهي غالباً ما تستعمل مصطلح Market-To-Mark كمرادف لـ Fair Value ، أين يتم تبادل الأصول والخصوم في سوق نشطة وأن القيمة العادلة يمكن تحديدها بسهولة من قبل معدي القوائم المالية وقابلة للفهم من قبل مستخدمي هذه القوائم².

وهناك اتفاق بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية حول مفهوم القيمة العادلة الذي يعبر عن القيمة التي تصلح لتبادل الأصول وتسديد

الإلتزامات على أساس تجاري بحث، وبين أطراف متراضية عن عملية التبادل، ولديه الرغبة فيه، ولديهم معلومات كافية وكاملة حول السوق³.

وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB المعيار رقم 157 والذي بدأ سريانه بعد 15 نوفمبر 2007، وذلك بشأن تعريف وإنشاء إطار لقياس القيمة العادلة داخل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ولقد عرف هذا المعيار القيمة العادلة بأنها ذلك السعر الذي يتسلمه البائع عند بيع أحد الأصول أو يدفعه عند تحويله لأحد الإلتزامات في عملية منتظمة بين شركاء السوق في تاريخ القياس⁴.

وتعرف القيمة العادلة بأنها المبلغ الذي يمكن استلامه من بيع أصل ما في ظل وجود رغبة وقدرة مالية للمشتري والبائع من عدم وجود ظروف تمنع عملية البيع والشراء كالتصفية أو الإفلاس⁵.

كما تعرف بأنها مبلغ تقديري يكمن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية، وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة⁶.

وقد عرفها بيان رقم 07 لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB بأنها: "هي القيمة العادلة اللازمة للحصول على أصل أو سداد التزام، وتتحد هذه القيمة وفقا لما تفرضه الاسواق من أسعار وفي ضوء توافر المعرفة والامام الكامل لأطراف التعامل بكل ما يتعلق بهذا الاصل او الإلتزام"⁷.

وأیضا عرفها المعيار المحاسبي الدولي (IAS 39) بأنها: "القيمة التي يتم بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة تجارية بحتة"⁸.

أما معيار الإبلاغ المالي (IFRS 13) فعرفها بأنها: "السعر الذي يمكن الحصول عليه من بيع أصل أو دفعه لسداد التزام بموجب عملية منظمة بين اطراف التعامل في السوق لحظة القياس"⁹.

ومما سبق من التعريفات يستنتج الباحثان ان مفهوم القيمة العادلة يحدّد نتيجة تفاعل مجموعة من العوامل ضمن مكان محدد للتبادل، وتلخص فيما يلي:

- الاطراف المشتركة في عملية التبادل على ان تجمعهم الرغبة في التعامل واتمام الصفقة؛

- عدم توفر أي ظروف غير طبيعية في عملية التبادل مثل الانتهاز والاستغلال والتصفية الاجبارية والاكراه وغيرها؛

- تحديد قيمة التبادل في ظروف عادية تتسم بالشفافية والمصادقية بعيدا عن التضليل والخداع، أي الامام ومعرفة كل تفاصيل الاصل محل التبادل؛

- ولا بد ان تتم الصفقة (عملية التبادل) بصفة حقيقية غير وهمية او مؤقتة، وان تتم في مكان متعارف عليه وهو السوق الكفاء، الذي يتسم بتوافر المعلومات لطريفي عملية التبادل بأقل تكلفة وفي نفس الوقت.

2. مبررات استخدام القيمة العادلة: جاء استخدام مبدأ القيمة العادلة لمواجهة القصور في التكلفة التاريخية التي لم تستطع التعبير عن المركز المالي للوحدة بشكل يمكن الوثوق فيه، وتعد مبررات العدول عن تطبيق التكلفة التاريخية جسرا نحو تطبيق القيمة العادلة حيث¹⁰:

- تعكس القيمة العادلة تقديرات الاسواق للأوضاع الاقتصادية السائدة تماما، كما تعكس التغيرات في القيمة العادلة الآثار الناجمة عن التغيرات الاقتصادية عند حدوثها، وذلك لان القيمة العادلة تحدد عادة في سوق مفتوح ومنافس يعكس الحقائق الاقتصادية؛

- إن محاسبة القيمة العادلة لا تتناول فقط تسجيل اقتناء الموجودات بل تبحث في ابعاد من ذلك، وهي المخاطر المالية الناجمة عن الاحتفاظ بها وهي مخاطر اقتصادية ناشئة عن التقلبات في القيمة السوقية؛

- إن المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لان تكون اساساً مناسباً للقياس المحاسبي، لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها؛

- تساعد في تحسين التحليل الماليين وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة؛

- تعمل على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛

- تتوفر على اولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية.

ثانياً: شروط تحديد القيمة العادلة وأساليب قياسها

1. شروط تحديد القيمة العادلة: عند تطبيق قياس القيمة العادلة لابد

من توفر الشروط التالية¹¹:

- أ. وجود سوق نشط، فإذا لم يكن سوق الأداة المالية نشطاً تتحدد القيمة العادلة باستخدام أسلوب تقييم ملائم يعتمد على معاملات السوق الفعلية؛
- ب. توفر الكوادر المؤهلة للتعامل مع القيم العادلة؛
- ج. توفر قوانين وتشريعات تساهم في ضبط أخلاقيات إدارة الشركات المطبقة لمعايير القيمة العادلة، وذلك للأخذ بروح نص المعيار وليس بنصه المجرد فقط؛
- د. أن تتم العملية التبادلية بحرية تامة ومن دون ضغوط ولا يكون هناك ظروف غير طبيعية مثل التصفية أو الإفلاس أو ظروف احتمالية؛
- هـ. أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة ومستقلين وكلاهما يعمل للحصول على أكبر منفعة لنفسه.

2. أساليب قياس القيمة العادلة

تزدون القيمة العادلة بكثير من الشفافية وذلك مقارنة بمقاييس التكلفة التاريخية، وتوفير المعلومات الملائمة وفق القيمة العادلة للقياس في ظل الظروف الاقتصادية والمالية المتغيرة والمتقلبة، أما عن كيفية قياس القيمة العادلة فقد بين مجلس معايير المحاسبية المالية IFRS انه يمكن قياس القيمة العادلة كما يلي¹²:

- أ. يعتبر السعر المحدد في سوق نشط أفضل مقياس للقيمة العادلة؛
- ب. إذا لم يتوفر ذلك، يتم تقدير ما إذا كانت القيمة الدفترية قريبة من القيمة العادلة، وخاصة لبعض البنود مثل الذمم المدينة والدائنة والأدوات المالية ذات معدل الفائدة المتغير؛

ج. قد تستخدم كذلك الطرق التالية لقياس القيمة العادلة:

- الأسعار السوقية المحددة للأدوات المالية المتشابهة؛
- خدمات التسعير من جهة خارجية؛
- نماذج التسعير الداخلية.

وقد حدد المعيار الأمريكي رقم 157 ثلاثة اساليب لقياس القيمة العادلة وفقا لمدخل السوق ووفقا لمدخل الدخل، بالإضافة للقياس وفقا لمدخل التكلفة:

- مدخل السوق Market Approach: يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن مشاهدتها Observable وغيرها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الأصول المتماثلة Identical أو المقارنة Comparable.

- مدخل الدخل Income Approach: يستخدم مدخل الدخل عند التقييم لتحويل المبالغ المستقبلية الى مبلغ موحد للقيمة الحالية اعتمادا على افتراض أن شركاء السوق هم السبب في تلك المبالغ المستقبلية الافتراضية (مثل التدفقات النقدية أو الإيرادات والمصروفات). عند استخدام هذا المنهج، فإن القيمة العادلة تعكس توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ في المستقبل.

- مدخل التكلفة Cost Approach: ويعتمد على المبلغ المطلوب حاليا لإحلال المقدرة الخدمية لأصل ما (احلال التكلفة) اي التكلفة الاستبدالية.

ثالثا. استعمالات وأهداف القيمة العادلة

1. استعمالات القيمة العادلة: تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع

التالية¹³:

أ. الادوات المالية:

تقيد الادوات المالية عند نشؤها بالتكلفة، لأغراض قياس الادوات المالية بعد نشؤها فان المعيار المحاسبي يصنف الموجودات المالية على النحو التالي:

- قروض وديون لا يحتفظ بها للإتجار وتقاس بالكلفة؛
- استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق وتكون عادة سندات مالية لها استحقاقات ودفعات ثابتة وتملك الشركة القدرة على الاحتفاظ بها حتى الاستحقاق وتظهر بالكلفة او بالكلفة المطفأة؛
- موجودات مالية مقاسة بالقيمة العادلة من خلال بيان الدخل، وتشمل الموجودات المحتفظ بها للإتجار أي بغرض اخذ ارباح خلال فترة قصيرة، وأي موجودات مالية اخرى محددة بالقيمة العادلة؛
- موجودات مالية متوفرة للبيع وهي تلك التي لا تقع ضمن التصنيفات من (2) و (3) اعلاه وتقاس بالقيمة العادلة.

ب. الاستثمارات العقارية:

يتم اظهارها بالقيمة العادلة، ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة الى بيان الدخل. (علماً بأنه يسمح بإظهارها بالكلفة بعد الاستهلاك مع الافصاح عن قيمتها العادلة بتاريخ البيانات المالية).

ج. التزامات عقود التأمين:

هي الحقوق والالتزامات المنصوص عليها في عقود التأمين (التي تشترط الدفع بناء على متغيرات مادية) مستبعدة من نطاق المعيار 39. ووفقاً لهذه العقود يتم الدفع بشكل نموذجي- ولكن ليس دائماً- بناء على مقدار خسارة المؤسسة، وبدون هذا الاستبعاد يجوز أن تصنف هذه العقود على أنها مشتقات وينفذ مجلس IASC مشروعاً منفصلاً لتطوير معيار محاسبة تأمين لهذه العقود.

ويتم اجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على اساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية المخصومة، وأخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل.

د. المحاصيل الزراعية والموجودات البيولوجية

تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع، ويؤخذ التغيير في القيمة العادلة في بيان الدخل شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

2. أهداف القيمة العادلة:

تهدف القيمة العادلة إلى إظهار بنود الحسابات المختلفة بالقيمة الأقرب إلى الواقع في تاريخ إعداد الميزانية المالية، بحيث يعترف بالدخل بعد الحفاظ على القوة الشرائية العامة لحقوق المساهمين في المؤسسة، أو بعد الحفاظ على الطاقة التشغيلية لها، فهو يبني على أساس أن المؤسسة مستمرة في أعمالها لأجل غير محدود وبالتالي فالقيمة العادلة لا تمثل المبلغ الذي سوف تتسلمه أو تدفعه في عملية إجبارية أو تصفية غير اختيارية أو مضطرة للبيع، وعليه يمكن حصر اهداف تطبيق القيمة العادلة في النقاط التالية¹⁴:

- اتخاذ قرارات استثمارية وتجارية رشيدة متعلقة ببيع أو شراء الاستثمارات (الاختيار من بين البدائل) وقرارات الاندماج التي تتم بين الوحدات

أو قرارات الحيازة (الشراء) لوحدة ما، بحيث تكون مبنية على معلومات مالية ذات موثوقية عالية؛

- التخطيط لأعمال المؤسسة؛
- تساعد معلومات القيمة العادلة في إجراء المقارنات بين المؤسسات المتشابهة؛

- إضفاء الشفافية على البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات؛
- التوجه إلى علاج أي قصور ناتج عن تطبيق مفهوم التكلفة التاريخية.

ثالثا. مزايا وعيوب تطبيق القيمة العادلة

1. مزايا تطبيق القيمة العادلة: يحتاج مستخدمو البيانات المالية إلى معلومات تتمتع بالموثوقية والدقة، وقابلة للمقارنة بين المؤسسات، وتقييم أداءها، وهذا ما نجده في القيمة العادلة التي تتسم بمجموعة من المزايا التي نذكر منها¹⁵:

- إذا تم تقييم الأصول والالتزامات على أساس القيمة العادلة فإنها تعبر عن الدخل الاقتصادي، حيث يتم أخذ الاسعار السوقية بعين الاعتبار؛
- يوفر هذا المدخل مقياسا يتميز بالدقة لمفهوم القيمة والربح الاقتصادي للمؤسسة؛

- يعد استخدام معيار القيمة العادلة أكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات وإجراء التحليلات المالية، وأساساً أفضل للتنبؤات بنتائج الأعمال والتدفقات النقدية؛

- يتفق مفهوم القيمة العادلة مع مفهوم المحافظة على رأس المال خاصة بالابتعاد عن التكلفة التاريخية التي تحيط بها مجموعة من المؤثرات التي تؤدي إلى تآكل رأس المال في ضوء عدم الاعتراف بالانخفاضات الحاصلة في أصول المؤسسة¹⁶؛

- تقدم صورة واضحة عن اعمال الشركة في بيئة الأعمال المتغيرة بسرعة، وتعكس بياناتها المالية الواقع الاقتصادي الصحيح للشركات بدلا من ملخص عن المعاملات السابقة¹⁷.

2 عيوب تطبيق القيمة العادلة: وتتمثل في¹⁸:

- عدم دقة القياس كونه يخضع للاجتهادات والآراء الشخصية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر أسواق نشطة؛
- زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها، بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة في مثل هذه المؤسسات؛
- أثارت مشكلة الانخفاضات المتتالية بالأسواق المالية مؤخراً خلال الأزمة المالية العديد من الشكوك حول محاسبة القيمة العادلة، حيث ترتب علي استخدامها تدهور شديد في الأسواق واسعار الأصول وما ترتب عليه من استخدام أسعار أقل من القيم الحقيقية لها، وبالتالي حدثت الانهيارات المالية للعديد من البنوك والمؤسسات المالية بسبب تلك الأحداث وسرعان من انتقلت تلك العدوي إلي باقي وحدات النظام المالي ، بينما يحدث عكس ذلك في حالة استخدام محاسبة التكلفة التاريخية¹⁹؛
- صعوبة وتعدد طرق القياس وفق هذا المنهج، وهذا ما يؤدي إلى نتائج مختلفة باختلاف هذه الطرق.
- الاعتراف بالقيمة العادلة يعتمد على الحكم الشخصي واتباع أسس متباينة²⁰؛
- إن الإيرادات تتحقق من استمرارية المؤسسة الاقتصادية عبر الزمن، وليس من تقلبات أسعار قصيرة الأجل²¹؛
- صعوبة تحديد القيمة السوقية العادلة لبعض الأدوات المالية في حالة عدم توافر اسواق نشطة أو عدم توافر معلومات كافية عن خصائصها الفنية مما يعيق اجراءات المقارنات²²؛
- الأسعار يمكن ان تكون مشوهة الراجع عن عدم توفر السوق الكفاء ولا عقلانية المستثمر او عند وجود مشاكل في السيولة²³.

المحور الثاني: واقع القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

نظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق ومحاولة الجزائر الدخول في الاقتصاد الدولي من خلال مشروع الشراكة مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية (OMC)، ولتجاوز نقائص المخطط الوطني للمحاسبة، قامت الجزائر باعتماد مشروع جديد في مجال التوحيد

المالي والمحاسبي يوافق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، يتمثل في اصدر النظام المحاسبي المالي بمقتضى قانون رقم 11/07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر. / 2007 و اصبح إلزامي بداية من 01 جانفي 2010، ويهدف هذا المشروع الجديد لوضع أداة تكيف مع البيئة الاقتصادية الجديدة والتي جاءت نتيجة الإصلاحات الاقتصادية والمالية²⁴.

1. البيئة المحاسبية الجزائرية

تمثل المحاسبة بشكل عام نظاما متكاملًا وشاملاً للمعلومات في اية منظمة أعمال، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المنظمة، وبنفس الوقت فهي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر فيها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة كنظام للمعلومات، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة²⁵.

أ. التعليم المحاسبي

يحتل التعليم المحاسبي مكانة كبيرة إلى جانب العديد من الاختصاصات الأخرى، وتأتي أهمية هذه المكانة لخصوصية النظرة إلى المحاسبة والحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في أي مجتمع من المجتمعات، وبناء على ذلك لا بد من النظر إلى التعليم المحاسبي كنظام متكامل يتكون من مجموعة من العناصر المترابطة التي تسعى إلى تخريج كوادر مهياة وفق أسس علمية، إضافة إلى ضرورة توافر القدرة الشخصية في الحكم على الكثير من الأمور التي تهتم بها المحاسبة²⁶.

وفي ظل إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر شهد التعليم المحاسبي جملة من النقائص أهمها²⁷:

- وجود فجوة بين الجامعة وبيئتها الخارجية على مختلف المستويات وخصوصا المساهمة في إصلاح النظام المحاسبي، والتي تتضح من خلال نسبة تمثيله في المجلس الوطني للمحاسبة الذي تولى مهمة تحديث النظام المحاسبي والتي لا تتعدى 08%، في حين يفترض أن تكون له علاقة مهمة بالإصلاح، على اعتبار أن للأستاذ الجامعي معرفة علمية معتبرة حول القضايا والمشاكل المحاسبية المختلفة؛

- 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 التعليم العالي والبحث العلمي في تهيئة البيئة الجامعية وإجراء دورات تكوينية للأساتذة الجامعيين حول النظام المحاسبي المالي من قبل الخبراء الفرنسيين الذين أوكلت لهم مهمة إعداد هذا النظام، وبالتالي المساهمة في تكوين نخبة لها دراية ومعرفة دقيقة بالنظام ومؤهلة لتكوين الإطارات.

ب. النظام المحاسبي المالي

وجاء مفهوم النظام المحاسبي المالي في المادة الثالثة من القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونتائج ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية "28.

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية العامة المعترف بها، يبرز المفاهيم ويحدد المبادئ والقواعد التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية، ويكون بذلك قاعدة هامة تعتمد عليها المحاسبة، التي تخضع لتنظيم شامل يسمح بتوضيح كل الأمور المتعلقة بمسك المحاسبة، وأخذ الحسابات وتسجيل العمليات فيها.

ويتميز النظام المحاسبي المالي بأربعة استحداث أساسية جديدة هي²⁹:

- ✓ 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 أن تسيّر 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 أو 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.

ج. المنظمات المهنية المحاسبية

بدأ تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر في سنة 1969، حيث أشار الأمر رقم 69 / 107، المؤرخ في 31 / 12 / 1969 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، في مادته 38، إلا أنها شهدت تطورا بطيئا بسبب احتكار الدول لعوامل الإنتاج، إلى صدور رقم 88 / 01، المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية، حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية من كل القيود البيروقراطية والإدارية المتأتية من التبعية التي كانت ملازمة لها في الماضي، ويشرف على مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر مجموعة من المنظمات المهنية نذكرها³⁰:

- المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛

- مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة؛

- المجلس الوطني للمحاسبة.

وتشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، من الاسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات هو احتكار مجموعة من المهنيين لاهم الاعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبين المتمثلة في³¹:

- محافظة الحسابات للمؤسسة الوطنية الاستراتيجية كسوناطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء... إلخ؛

- محافظة الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين؛

- محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.

2. القيمة العادلة وفق النظام المحاسبي المالي

ساهمت الجزائر في الأونة الأخيرة إلى إحداث تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب فيه مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة نقائص قللت من امكانياته وفاعليته الوطنية المحلية والدولية الاجنبية³².

وتبنى 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، وعرفها في الملحق الثالث على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من اجله تبادل الأصل أو خصوم منتهية الحسابات بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية"³³.

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى احد المقومات التي يركز عليها مفهوم القيمة العادلة وهي السوق النشطة والتي أوجب توافر فيها الشروط الآتية³⁴.

- تجانس العناصر المتفاوض عليها في هذا السوق؛
- يمكن أن يوجد بها عادة في كل وقت مشترون وباعة متفقو؛
- تكون الأسعار موضوعة في متناول الجمهور.

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية، الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في³⁵:

- القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة)؛
- قيمة الإنجاز؛
- القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

والعناصر التي رخص النظام المحاسبي المالي معالجتها وفق القيمة العادلة ندرجها وفق الآتي:

- التثبيتات العينية والمعنوية؛
- التثبيتات المالية؛
- المخزونات؛
- الإعانات؛
- القروض والخصوم المالية الأخرى؛
- تقييم الأعباء والمنتوجات المالية؛
- عقود الإجار التمويلية.

المحور الثالث: صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية في

ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

أ. واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ان التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وتطبيق هذه الأخيرة أصبح ضرورة تقتضيها الأوضاع الاقتصادية عند إعداد البيانات المالية³⁶، وتعاني المؤسسات الجزائرية من غياب ممثليها عن مسار التوحيد المحاسبي، والتي تعتبر الموضوع الرئيسي للمعايير المحاسبية والمعني الأول بتطبيقها، خاصة ممثلي المؤسسات الاقتصادية من القطاع الخاص التي أصبح عددها في تزايد مستمر، بالإضافة إلى ذلك يعد الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي مكلف بالنسبة للمؤسسات وقد يؤثر على أداءها، كما أن بعض العناصر في النظام المحاسبي المالي لا تتلاءم وواقع المؤسسة الجزائرية على سبيل المثال مصاريف البحث والتطوير، حيث يتم معالجتها بطريقة مماثلة، لما هو موجود في المعايير المحاسبية الدولية بالمقابل نجد مصلحة البحث

والتطوير في المؤسسة الجزائرية لا تتميز بنفس الفعالية التي تحظى بها المؤسسات الأجنبية³⁷.

ب. صعوبات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية

يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من العوائق والصعوبات تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية الجزائرية يمكن تلخيصها في النقاط التالية³⁸:

- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية: إن تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحياسة 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؛

- عدم وجود نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة: 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 الكبير، وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية؛

- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة: إن التطور المحاسبي الدولي كان نتيجة لعولمة الأسواق المالية، التي تتميز بالكفاءة، مما يجعل تقييم الأسهم والسندات ومشتقاتها وفقا لطريقة القيمة العادلة ممكنا، وهو ما لا يتحقق في حالة بورصة الجزائر، الأمر الذي يؤكد ضرورة ربط اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي بإجراء إصلاح جاد وعميق على النظام المالي الجزائري؛

- مكانة او دور البورصة: بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، الا ان اهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وتفاضة وطنية للاستثمار المالي وحادثة هذا السوق، بالرغم من محدودية هذه العملية الا أنها ارسيت ثقافة جديدة قادت الى بروز عدة اشكالات محاسبية مرتبطة بالمحيط الجديد، كانت موضوع اصلاحات محاسبية ساهمت فيها لجنة مراقبة عمليات البرصة؛

• غياب نظام معلومات للاقتصادي الوطني يتميز بالمصداقية والشمولية: فالتقييم وفق القيمة العادلة يحتاج الى توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة، في الوقت الذي نسجل فيه تضاربا في المعلومات المنشورة للاقتصاد الجزائري من قبل الهيئات الرسمية، فضلا عن قلتها.

الخاتمة -

ان سعي الجزائر لمواكبة المعايير المحاسبية الدولية، جعلها تقف امام مفاهيم جديدة لم تكن واردة ضمن المخطط المحاسبي السابق مثل مفهوم القيمة العادلة الذي يعد من اساليب التقييم الجديدة، مما فرض عليها اجراء مجموعة من الاصلاحات في بيئتها المحاسبية قصد تهيئتها لتكون ملائمة لتطبيق مثل هذه المفاهيم.

ومن خلال هذه الدراسة توصل الباحثان الى مجموعة من النتائج واقترح بعض التوصيات كما يلي:

1. النتائج:

- يشير مفهوم القيمة العادلة إلى عملية تبادل موجودات أو تأدية مطلوبات بين أطراف مطلعة وراغبة في معاملة مباشرة؛
- يعتبر تعويض التكلفة التاريخية من أهم الأسباب التي أدت إلى تبني وتطبيق مفهوم القيمة العادلة في عملية القياس والافصاح المحاسبي؛
- إن استخدام محاسبة القيمة العادلة يؤدي إلى سلامة الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية التي تظهرها القوائم والتقارير المالية؛
- يعاني التعليم المحاسبي الجزائري من العديد النقائص أهمها عدم وجود برامج موحدة تتعلق باستخدام القيمة العادلة في عملية القياس والافصاح المحاسبي، ناهيك عن عدم اخضاع أعضاء هيئة التدريس لدورات تكوينية في هذا الصدد.
- كان للقيمة العادلة ظهور في النظام المحاسبي الجزائري، وذلك كنتيجة لسعي الجزائر نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وتبني مفهوم القيمة العادلة الذي يظهر في عدة حالات مثل القيمة الاستبدالية وفارق اعادة التقييم وغيرها؛
- رغم تعدد المنظمات المهنية المحاسبية الجزائرية إلا انها تشهد علاقات متوترة، الأمر الذي يؤثر سلبا على أداء المهنة، بما فيها تطبيق المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي الجديد؛

- هناك العديد من الصعوبات التي تقف في وجه تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية مثل عدم وجود سوق مالي نشط، وكذا صعوبة تحديد القيمة العادلة لبعض الأصول خاصة الأصول الثابتة، بالإضافة إلى وجود تحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول موضوع القيمة العادلة، وانعكاساته على الوعاء الضريبي؛

- إن تطبيق محاسبة القيمة العادلة تقتضي الاهتمام بتطوير أداء العاملين مهنيًا، من خلال الاهتمام بالتأهيل المهني للعاملين، والاهتمام بجودة التعليم المحاسبي بما يتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بالقيمة العادلة.

2. التوصيات:

في آخر هذه الدراسة نوصي بما يلي:

- ضرورة تحسين جودة التعليم المحاسبي بما يتوافق مع معايير التعليم المحاسبي الدولية، بما فيها البرامج والمناهج التعليمية؛
- إجراء دورات وملتقيات تتعلق بمفاهيم القيمة العادلة لفائدة الطلبة والأساتذة وممارسي مهنة المحاسبة؛
- توحيد المعايير التي يمكن الرجوع إليها بين المؤسسات الاقتصادية عند القياس والإفصاح بالقيمة العادلة؛
- زيادة التعاون بين المنظمات المهنية المحاسبية والمؤسسات التعليمية المحاسبية بغية ترسيخ مفهوم القيمة العادلة.

الاحالات والمراجع

1. محمد موسى، المحاسبة عن القيمة العادلة للأصول المالية لأغراض تعظيم منفعة المعلومات المحاسبية، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، مصر، 2010، ص17.
2. أسماء زاوي، شعيب شنوف، دور محاسبة القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والإقتصادية الدولية والحوكمة العالمية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، 2009، ص12.
3. روان الجوازنة، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تحسين الأداء المالي، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق، الأردن، 2014، ص13.

4. رضا صالح، أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، 2009، ص 23.
5. يوسف عبدالرحمن العوض، القياس والإفصاح المحاسبي لأساس القيمة العادلة وأثره في جودة التقارير المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة العلوم والتكنولوجيا، السودان، 2015، ص 25.
6. طارق عبدالعال، المدخل الحديث في المحاسبة، محاسبة القيمة العادلة، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص 11.
7. John. M, Neel Foster, Measuring Fair Value, Understanding the issues FASB, Volume 3, Series 1, 2001, p2.
8. International Accounting Standers Board, 2006, IAS39, Aailable on <http://WWW.isab.org>. 21/01/2017.
9. IFRS AT A Glance IFRS 13 fair value Measurement laboL, 2014, p01.
10. انظرالى :
- صفاء العاني، منى كامل، دور تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الأزمة المالية العالمية، المؤتمر العربي السنوي الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، العراق، 2014، ص 8.
- حدة فروحات، اسامة عمامرة، القيمة العادلة كأداة ومنهج للقياس المحاسبي - عرض تحليلي لتجربة دولة الصين، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 331.
11. حاج قويدر قورين، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، الجزء الاول، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 341.
12. بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، محاسبة القيمة العادلة ومسببات الازمة المالية العالمية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزء الاول، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 362.
13. بركة محمد، شلغام هشام، بن يدير فارس، المرجع السابق، ص 363.
14. انظرالى :

- خالد يونس، أثر تطبيق القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم، دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة لنيل شهادة الماجستير تخصص المحاسبة، كلية التجارة، الجزائر، 2011، ص 27.
- ابراهيم السعيري، زيد مردان، القيمة العادلة وتأثير استعمالها في مؤشرات الأداء المالي في المصارف التجارية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 8، العدد 25، 2012، ص ص 229 - 230.
15. جميل النجار، أُر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية، دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي الحسابات والمديرين الماليين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية، الأردن، المجلد 9، العدد 3، 2013، ص 469.
16. فلة حمدي، نجلاء نوبلي، استخدام القيمة العادلة لتحقيق متطلبات حوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2012، ص 9.
17. Magnan, Michel, Fair Value Accounting And Financial crisis: messenger or contributor ?, Interuniversity center of research and analysis on organizations, Montreal, Canada, 2009.
18. سعيد سليمان، القيمة العادلة مالها وما عليها، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، بس، ص 3.
19. سامي غنيمي، محاسبة القيمة العادلة بين التأييد والمعارضة في ضوء الأزمة المالية المعاصرة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر، المجلد الثاني، العدد الأول، 2012، ص 25.
20. فلة حمدي، نجلاء نوبلي، مرجع سبق ذكره، ص 10 .
21. حكيم الساعدي، الإحتيال في ظل القيمة العادلة دراسة استطلاعية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، العدد 86، 2015، ص 827.
22. Stéphane Lefranq, Juste valeur ou valeur injuste : le débat sur l'évaluation des instruments de Marché, The Certified Accountant 75 1st Quarter 2009, p73
23. Ernia, Fair value accounting and Financial stability, Occasional paper series n 13, European Central Bank, 2004.
24. فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، جامعة ورقلة، 2015، ص 30، بتصرف.
25. ليلي ناجي، بيئة المحاسبة ومؤشرات تكييفها لتكنولوجيا المعلومات، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم لاقتصاديات، 2013، ص 287.
26. عبد الله بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو معايير

- الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي الأول حول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية العربية، العراق، 2014، ص 19 .
27. علاء بوقفة، صالح حميدات، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، الجزائر، 2013، ص 13 .
28. الجريدة الرسمية، العدد 74، الصادرة في 11/25/2007، القانون رقم 11/07، المتضمن النظام المحاسبي المالي، المادة 03 .
29. فارس بن يدير، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 31 .
30. الأخضر لقليطي، مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة الماجستير تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص ص 89 - 90 .
31. جلييلة زوهري، أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 04، 2015، ص ص 66 - 67 .
32. جلييلة زوهري، المرجع السابق، ص 65 .
33. فارس بن يدير، محمد زرقون، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 4، 2016، ص 7 .
34. فارس بن يدير، واقع تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، 2015، ص 33 .
35. فارس بن يدير، نفس المرجع السابق، 2015، ص 33 .
36. إلياس بدوي، رياض زلاسي، مراد أيت محمد، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي بعد مرور ثلاث سنوات، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبية الدولية في تفعيل أداء الحكومات والمؤسسات، جامعة ورقلة، الجزائر، 2014، ص 563 .
37. عاشور كنوش، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 6، ب س، ص ص 306 - 307 .
38. العمري أصيلة، بروية الهام، تطبيق القيمة العادلة كبديل للقياس المحاسبي، بين مساهمتها في ضمان معلومات محاسبية جيدة وعوائق تكييفها في البيئة المحاسبية الجزائرية، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور المعايير المحاسبية الدولية (ias/ifes/ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات الحكومية ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر يومي 24 و25 نوفمبر، 2014، ص 321 .