

معوقات القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية بالقيمة العادلة في الجزائر -

دراسة ميدانية

Accounting Measurement Obstacles of Intangible Assets at Fair Value in Algeria - A Field Study

يوسف سائي، مخبر الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، جامعة

تامنغت، saihi.youcef@univ-tam.dz

أمين سابق، مخبر دراسات التنمية الاقتصادية (جامعة الأغواط)، جامعة تامنغت،

sabek.amine@univ-tam.dz

تاريخ الاستلام: 2020/08/16 تاريخ القبول: 2020/12/05 تاريخ النشر: 2022/06/03

ملخص: تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على مشاكل القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية المستند إلى القيمة العادلة في الجزائر. واعتمد الباحثان على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات عن المتغيرات. وخلصت الدراسة إلى أن هناك عوائق وتحديات يجب تجاوزها لجعل البيئة المحاسبية الجزائرية ملائمة لتطبيق نموذج القيمة العادلة، فمثلا صعوبة الحصول على المؤشرات الحقيقية للاقتصاد الوطني والتي تساعد على التقييم الحقيقي للتثبيات المعنوية.

الكلمات المفتاحية: القيمة العادلة؛ التثبيات المعنوية؛ القياس المحاسبي.

تصنيف JEL: M41، M490.

Abstract:

The study aims to highlight the problems of accounting measurement for intangible assets based on the fair value in Algeria. The researchers relied on the questionnaire as a main tool to collect data. The study concludes that there are obstacles and challenges to be overcome to apply the fair value model. For instance, the difficulties encountered in obtaining real and comparable indicators.

Keyword: fair value, intangible assets, accounting measurement.

JEL classification code : M41, M490.

المؤلف المرسل: يوسف سائي،

الإيميل: dr.saihi.youcef@gmail.com

1. مقدمة

في ماي 2011 تم إصدار المعيار IFRS 13 "قياس القيمة العادلة" في ظل الجدل القائم حول استخدام محاسبة القيمة العادلة وآثاره على مستخدمي المعلومات المالية المنشورة الذين يتوقعون معلومات ملائمة ومتصفة بالموثوقية لمساعدتهم في اتخاذ القرار، كما يتحفظ المعيار IAS 38 بشكل تام ويضع شروط محددة على رسمة مصاريف البحث والتطوير R&D، ويعود ذلك أساسا لكون منافعها المستقبلية غير واضحة، وتأخذ القواعد الجبائية في الجزائر غالبا أساس التكلفة التاريخية عند تقييم وحساب الإهلاكات للثبتيات المعنوية ولغيرها كذلك، وهو ما ينتج عنه عدم وصول المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلى الاستفادة من مزايا تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والاكتفاء فقط بالجانب الشكلي والجوانب التقنية دون تحقيق الأهداف المرجوة. ومن خلال ما سبق تكون إشكالية البحث كما يلي:

ما هي المشاكل التي تواجه تطبيق القيمة العادلة للثبتيات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وتتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو تأثير تبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن الثبتيات المعنوية على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة المتعلقة بهذه العناصر في القوائم المالية؟
- هل يسمح واقع البيئة المحاسبية الجزائرية بالتطبيق الجيد للقيمة العادلة للثبتيات المعنوية؟
- ما هي متطلبات تطبيق نموذج القياس المحاسبي بالقيمة العادلة للثبتيات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وبناء على إشكالية البحث تم صياغة الفرضيات التالية:

- يؤدي تبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن الثبتيات المعنوية إلى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة المتعلقة بهذه العناصر في القوائم المالية؛
- لا يسمح واقع البيئة المحاسبية الجزائرية بالتطبيق الجيد للقيمة العادلة للثبتيات المعنوية؛
- يتطلب تطبيق القيمة العادلة للثبتيات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التغلب على الكثير من التحديات.

تسعى الدراسة إلى التعرف على مشاكل القياس المحاسبي للثبنيات المعنوية وفق نموذج القيمة العادلة بالجزائر، حيث يعتبر هذا النموذج للقياس من أبرز ما جاء به النظام المحاسبي المالي كون منهج التكلفة التاريخية لا يلبي حاجيات المستخدمين ولا يراعي ظروف التضخم.

اعتمدت الدراسة الحالية على استخدام المنهج الوصفي التحليلي في وصف متغيرات الدراسة من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة للثبنيات المعنوية، كما تم استخدام الأسلوب التطبيقي لجمع البيانات وتحليلها واختبار الفرضيات، وذلك من خلال استبيان على عينة من الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق.

2. الدراسات السابقة

تناولت دراسة (Duhovnik, 2007) إشكالية تحديد القيمة العادلة في سلوفينيا وهذا في إطار تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، وتشارك سلوفينيا والجزائر أحد معوقات تطبيق القيمة العادلة وهو غياب سوق مالي نشط وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وضع معايير ملائمة للإبلاغ المالي تراعي ظروف الدول النامية حيث يواجه اقتصاد الأسواق الصغيرة الناشئة والأقل كفاءة مشاكل في تحديد القيمة العادلة، وذلك لكون السوق المحلية لا توفر مدخلات كافية لنماذج التقييم.

أما فيما يتعلق بقياس النتيجة المحاسبية بين التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، فقد عالجت دراسة (Giordano-Spring, Martinez, & Vidal, 2015) هذا الإشكالية وذلك من خلال تحليل محتوى 31 دليل مقابلة للمهنيين المحاسبين في فرنسا، وتوصلت الورقة البحثية إلى ضرورة ربط المحاسبة بالواقع الاقتصادي مع العمل على إيجاد آليات تسمح بتطبيق القيمة العادلة بما يتوافق مع تقديم معلومات مالية مفيدة لمستخدمي القوائم المالية.

وسعت دراسة (Zaim, 2018) إلى تشخيص المعوقات التي تواجه تطبيق القيمة العادلة بالجزائر والبحث عن حلول عملية لمعالجة مشكل القياس وفق هذا النموذج، كما تم الوقوف على تجربة بعض الدول العربية السابقة في هذا المجال. وتوصلت الباحثة إلى أن الجزائر بحاجة ماسة لنموذج القيمة العادلة بغية تفعيل القياس المحاسبي، ولكن نجاح تطبيق هذا النموذج مرهون بتوفير البيئة المحاسبية اللازمة لذلك وبتفعيل دور أسواق المال في الحياة الاقتصادية من خلال إنشاء أسواق مالية منظمة لمختلف الاستثمارات كسوق العقارات.

وفي نفس السياق هدفت دراسة (Al-Saadi, 2019) إلى معرفة واقع تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتقييم البيئة المحاسبية الجزائرية، وقياس مدى جاهزيتها لتبني معايير الإبلاغ المالي. توصلت الدراسة إلى ضرورة إزالة العقبات التي تحول دون تطبيق القيمة العادلة بالشكل المطلوب، مع وجوب تفعيل دور بورصة الجزائر وتنشيط السوق المالية لإعطاء قياسات القيمة العادلة مزيدا من الموثوقية والملاءمة.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تناولت الدراسات السابقة تأثير القيمة العادلة على جودة القوائم المالية وجودة معلوماتها المحاسبية، حيث ركزت على الخصائص النوعية لهاته المعلومات فيما يتعلق بالأدوات المالية (IAS 32-IAS 39)، والأصول الثابتة الملموسة (IAS 6). في حين تهدف الدراسة الحالية إلى التطرق إلى معوقات القياس المحاسبي للثببتات المعنوية (IAS 38) في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق نموذج القيمة العادلة، بالإضافة إلى التعرف على مدى توفير البيئة المحاسبية الجزائرية للأرضية المناسبة والملائمة لتطبيق هذا النموذج على الأصول المعنوية.

3. الإطار المفاهيمي للقياس المحاسبي بالقيمة العادلة

شهدت العقود الأخيرة زيادة الاهتمام بالثببتات المعنوية نتيجة لتزايد حجمها في هيكل أصول المؤسسات وظهور ما يعرف بمؤسسات المعرفة، ويضاف إلى ذلك توجه الاقتصاد العالمي بشكل متنامي إلى المنتجات والاستثمارات غير المادية، وهذا ما دفع المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام بتسيير وتقييم هذه الأصول.

ظهر مفهوم القيمة العادلة لأول مرة في أوائل العشرينات، 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 الفترة. (Moussa, 2010, p. 17)

وعرف المعيار المحاسبي الدولي IAS 32 القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه من أجل بيع أصل أو دفع لتحويل التزام في معاملة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم مع توفر شروط المنافسة العادية. (Bouaziz, 2013, p. 29)

وقام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في ماي 2011 بإصدار المعيار IFRS 13 الخاص بقياس القيمة العادلة وكان تتويجا لمشروع التقارب مع المعايير الأمريكية، حيث قدم هذا المعيار توجيهها واضحا وثابتا لقياس القيمة العادلة وعالج التقييم في حالة عدم التأكد في الأسواق غير النشطة. (Raji, Kazem, & Karim, 2019, p. 148)

يعرف المعيار IFRS 13 القيمة العادلة على أنها: "السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة بين مشاركين في السوق في تاريخ القياس وفي ظروف السوق الحالية". (IASB, 2014, p. 824)

وحتى تبنى عملية القياس المحاسبي فهناك خطوات رئيسية يجب إتباعها، حيث يتم تجميع البيانات عن الأحداث الاقتصادية التي تنتج عن عمليات المشروع التي تعبر عن أشياء مختلفة، مثل الإيرادات والنفقات والأصول والخصوم، وتنتج جميعها من التبادل السوقي للسلع والخدمات، ويتم قياسها بوحدات نقدية على أساس سعر التبادل المتفق عليه، ثم من الضروري أن يتم تلخيص هذه المعلومات في شكل تقرير أو قائمة. (Makhloufi, 2016, p. 44)

يهدف المعيار رقم 36 إلى بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها المنشأة حيث يقوم المعيار على ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة أو الحقيقية، ويعتبر مفهوم القيمة العادلة أوسع وأعم من القيمة السوقية، ففي حالة عدم وجود سعر سوقي محدد في سوق نشط، ستتم عملية التقييم بالرجوع إلى قيمة التبادل المتفق عليها بين طرفين مستقلين أو سعر السوق لعنصر له خصائص مماثلة، أو حساب القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لذلك الأصل. (Saidani, 2016, p. 674) في حين يطبق المعيار رقم 38 (الأصول المعنوية) على تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية والامتيازات وإتاوات العملاء وحصصة السوق وحصص الإسترداد وغيرها.

إن الهدف من استخدام تقنيات 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، ولقد حدد المعيار IFRS 13 ثلاثة مداخل لقياس القيمة العادلة وهي: مدخل السوق؛ مدخل النتيجة ومدخل التكلفة. (Hassan Ibrahim, 2012, pp. 48-49)

4. تقييم الثبتيات المعنوية في ظل النظام المحاسبي المالي

إن قواعد النظام المحاسبي المالي التي تتعلق بالاعتراف والقياس تتوافق مع ما جاءت به المعايير الدولية، إلا أنها أقل تفصيلا فيما يتعلق بفارق الاقتناء وكيفية اختبار تدني القيمة، كذلك لم يتطرق النظام المحاسبي المالي لبعض التفاصيل المهمة في تقييم ومعالجة بعض الأصول المعنوية كالعلامات التجارية المولدة داخليا وبراءة الاختراع المولدة داخليا.

تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة (تم تسميتها بالقيمة الحقيقية)، وأعطى لها تعريفا لا يختلف جوهريا عن المعنى الوارد في المعايير المحاسبية الدولية، وعرفها بأنها: "المبلغ الذي يمكن من اجله تبادل الأصل أو الخصم منتهية بين أطراف على دراية كافة وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية". وتجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية، خاصة في ظل التكاليف الناتجة عن المتطلبات من الإمكانات المالية والمادية التي تتحملها المؤسسات، من أجل جلب الخبراء الماليين والتقنيين للقيام بمختلف الدراسات لتحديد وتقييم الأصول. (Bekhil & Katosh, 2016, p. 68)

وفي غياب تعريف جبائي دقيق للثبتيات المعنوية وكذا صعوبة التمييز بين نفقات البحث ونفقات التنمية، فإنه يفضل الاعتماد على نفس المعالجة المحاسبية، ففي حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع فإنه يتم معالجة هذه النفقات كأنها أنفقت كلها في مرحلة البحث، وبالتالي تسجل كأعباء، أما نفقات التنمية لأي مشروع إذا توفرت فيها الشروط المتعلقة بالثبتيات المعنوية فإن تكلفتها تدرج ضمن الثبتيات المعنوية ويتم إهلاكها حسب مخطط الإهلاك. (Ferhat & Merzaga, 2014, p. 55) كما تلجأ بعض المؤسسات إلى تطبيق سياسات محاسبية تسعى من خلالها إلى تعظيم الإيرادات وتضخيم الربح المحاسبي بهدف تحسين صورة الوضع المالي للشركة، أو العكس وهو ما يؤدي إلى ظهور اختلاف بين النتيجةين. (Desai & Dharmapala, 2009, p. 185)

وتعد المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير متطابقة بشكل كبير مع نظيرتها المقدمة في المعيار IAS 38، حيث يترك الخيار لمسيرى المؤسسة بين رسملة هذه التكاليف أم لا، وهذا عندما يستوفي مشروع البحث والتطوير الشروط المطلوبة.

5. منهجية الدراسة

في هذه الورقة البحثية، تم الاعتماد على طريقة الاستبيان في جمع المعلومات، وقد تم تقسيم الاستبيان إلى ثلاث محاور بمجموع سبعة وعشرين سؤالاً تتطرق إلى معوقات القياس المحاسبي للتثبيات المعنوية بالقيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولقد كانت الإجابات لكل فقرة من فقرات الاستبيان وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

أما فيما يخص البرامج المستخدمة من أجل حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان، فلقد تم اعتماد برنامج الحزم الإحصائية SPSS الإصدار 25. وقد بلغ عدد الاستمارات الموزعة 48 استمارة، وتم قبول 38 استمارة أي ما نسبته 79.16% من حجم العينة. وتم استبعاد 10 استمارات لعدم صلاحيتها للتحليل الإحصائي بسبب وجود فقرات في استمارة الاستبيان غير مجاب عنها من قبل بعض المستجوبين.

1.5. عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة في هذا البحث من فئتين رئيسيتين هما:

- الأكاديميين: تضم أساتذة جامعيين حاملين لشهادات عليا في المحاسبة المالية.
- المهنيين: وتضم خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين.

الجدول 1: المعلومات الوصفية لعينة الدراسة

النسبة المئوية (%)	الاستمارات المعتمدة	الفئة المستجوبة
37%	10	أساتذة جامعيين
13%	5	خبراء محاسبين
26%	14	محافظي حسابات
24%	9	محاسبين معتمدين
100%	38	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

يوضح الجدول رقم 1 توزيع أفراد العينة حسب متغير المهنة حيث جاءت أعلى نسبة 37% لأفراد العينة هم محافظي الحسابات، وفي الأخير نسبة 13% هم خبراء محاسبين.

2.5. صدق وثبات أداة الدراسة:

جاءت نتائج صدق وثبات أداة الدراسة على النحو التالي:

الجدول 2: معامل الموثوقية لقياس ثبات محاور الدراسة

درجة الموثوقية	عدد الفقرات	محاور الاستمارة
0.815	07	المحور 1: أهمية تبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن التبثبات المعنوية.
0.712	11	المحور 2: مدى توافق واقع البيئة المحاسبية الجزائرية مع التطبيق الجيد للقيمة العادلة على التبثبات المعنوية.
0.799	09	المحور 3: تحديات تطبيق القيمة العادلة للتبثبات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
0.776	27	المعدل العام للتبثبات

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

نلاحظ من خلال الجدول 2 أن قيمة الموثوقية لمحاور الدراسة عالية حيث تراوحت ما بين 72.2 % كحد أدنى للمحور الثاني، و 81.5 % كحد أعلى للمحور الأول، وبالتالي فإن أداة الدراسة تتمتع بدرجة ثبات وصدق عالية تبرر استخدامها لغرض هذه الدراسة. وتعد هذه النتائج جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة 60 %، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة وتعميم نتائج البحث والاطمئنان على مصداقيتها.

6. نتائج الدراسة

انطلاقاً مما سبق فإنه سيتم إجراء هذه الدراسة الميدانية من أجل اختبار صحة فروض الدراسة اعتماداً على إجابات أفراد العينة.

1.6. التحليل الإحصائي لمحاور الاستمارة:

يستند التحليل الإحصائي الوصفي والاستدلالي لمحاور الاستبيان إلى ثلاثة مؤشرات إحصائية وهي المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري واختبار ستودنت للعينة الواحدة (One Sample T Test).

الجدول 3: تحليل البيانات المتعلقة بتقييم المحور الأول: "أهمية تبني القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن التثبيبات المعنوية":

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,492	4,026	1. أولت المعايير المحاسبية الدولية موضوع تقييم الأصول المعنوية أهمية كبيرة، خصوصا عبر المعيار 38.
0,509	4,105	2. يؤدي استخدام القيمة العادلة للتثبيبات المعنوية إلى جودة المعلومات المحاسبية المقدمة المتعلقة بهذه العناصر في القوائم المالية.
0,492	4,026	3. يؤدي تطبيق نظام القيمة العادلة للتثبيبات المعنوية في زيادة موثوقية البيانات المالية المنشورة.
0,520	4,000	4. تتوافق القيمة العادلة للتثبيبات المعنوية مع حوكمة الشركات من حيث ملائمة ومصداقية المعلومة المالية والمحاسبية
0,569	4,000	5. تمكن المعلومات المحاسبية المعدة وفق القيمة العادلة بأخذ صورة حقيقية حول قيمة المؤسسة.
0,520	4,000	6. تبني معايير القوائم المالية الدولية المتضمنة لنموذج القيمة العادلة يسمح بارتقاء طريقة الأصل الصافي المحاسبي المصحح (ANCC) إلى مستوى الطرق الحديثة بنظرة أكثر اقتصادية للذمة المالية للوصول إلى هدف تحديد القيمة الفعلية؛
0,324	4,053	7. إن تبني نموذج القيمة التاريخية فقط مع استبعاد كلي أو جزئي لنموذج القيمة العادلة للتثبيبات المعنوية يؤدي إلى تفويت الفرص على المؤسسة في الحصول على مصادر التمويل بأقل تكلفة.
0.490	4.030	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

بصفة عامة نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الأول بلغ 4.030 وهو ينتمي لمجال المتوسط الحسابي المرتفع (من 3.60 إلى 4.20)، وهو نفس المجال الذي تنتمي له كل العبارات السبعة، مما يعني موافقة المستجيبين على " أهمية

تبنى القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح المحاسبي عن الثبتيات المعنوية" بنسبة كبيرة مقدرة بـ 80.6 %.

كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور الأول بين 0.324 و 0.569 وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في آراء أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

يتميز القياس المحاسبي بالتكلفة التاريخية بسهولة التطبيق والثبات، ولكنه بالرغم من ذلك يواجه انتقادات مختلفة، أهمها أن اعتماده بمفرده فقط يؤدي إلى إسقاط الكثير من الأصول المعنوية من الميزانية، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغيير في عناصر القوائم المالية سوف يستبعد كثيرا من القيم من السجلات والدفاتر المحاسبية، وكمثال على ذلك نذكر شهرة المحل Goodwill.

وبالرغم من الصعوبات التي تواجه تطبيق نموذج القيمة العادلة على الثبتيات المعنوية إلا أنها تعد الطريقة الأكثر فعالية والطريقة المثلى لعكس الواقع الاقتصادي بشكل أفضل منه بالمقارنة مع التكلفة التاريخية، وهذا يعود إلى أن إتباع القياس بالقيمة العادلة يقدم نتائج أكثر شفافية ومعلومات إضافية تتناسب بشكل أفضل مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية والأهداف المختلفة للنظام المحاسبي المالي SCF.

ويساهم الإفصاح المحاسبي عن الثبتيات المعنوية بالقيمة العادلة في التعبير بدقة عن الوضع الحالي للمؤسسة، مما يسمح بتقديم صورة حقيقية وعادلة، بالإضافة إلى تقديم قوائم مالية في نهاية السنة ذات مؤشرات مالية قابلة للمقارنة والفهم وأكثر ملائمة، خاصة خلال ظروف التضخم الاقتصادي حيث تصبح هاته القوائم عندما يكون القياس والإفصاح عنها باستخدام التكلفة التاريخية فائدة لخاصية الاتساق والتجانس، وبالتالي تصبح مضللة في تعبيرها عن الأداء الحقيقي والحالي للمنشأة واتجاهاتها المستقبلية.

الجدول 4: تحليل البيانات المتعلقة بتقييم المحور الثاني: مدى توافق واقع بيئة الأعمال في الجزائر مع تطبيق القيمة العادلة للثبتيات المعنوية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,487	3,921	1. لا يسمح النظام الجبائي بشكله الحالي في تطبيق القيمة العادلة على الثبتيات المعنوية.
0,399	3,947	2. لا يوجد في الجزائر سوق مالي نشط.
0,434	3,974	3. لا تمتاز السوق الجزائرية بالمنافسة التامة.
0,462	4,053	4. لا يوجد في الجزائر نظام معلومات للاقتصاد الوطني يشمل أسعار الثبتيات المعنوية كما هو الحال مع الثبتيات المالية في البورصات
0,490	3,763	5. النظام المحاسبي لأغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مصمم حسب التكلفة التاريخية.
0,492	4,026	6. من الضروري القيام بدورات تكوينية لفائدة ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر لرفع الوعي والكفاءة اللازمة لتطبيق نظام القيمة العادلة على الثبتيات المعنوية.
0,428	4,079	7. يعاني التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر قصورا، بالإضافة إلى عدم الأخذ في عين الاعتبار التغييرات والتحديثات في المعايير المحاسبية الدولية
0,500	3,579	8. لا تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية النظام المحاسبي المالي بكل متطلباته.
0,492	4,026	9. يوجد تحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول موضوع القيمة العادلة، وانعكاساته على الوعاء الضريبي.
0,428	3,921	10. لم يعالج SCF موضوع تقييم الأصول المعنوية بشكل مفصل.
0,504	3,553	11. كيفية معالجة مصاريف البحث والتطوير في المعايير المحاسبية الدولية لا تتلاءم مع واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.
0,465	3,895	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العبارة السابعة جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بنسبة 81.58 % (الوزن النسبي يساوي المتوسط الحسابي*20) من آراء المستجوبين، أما أقل عبارة من حيث الوزن النسبي فكانت العبارة 11 بنسبة 71.06 %.

وبصفة عامة نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثاني بلغ 3.895 وهو ينتمي لمجال المتوسط الحسابي المرتفع (من 3.60 إلى 4.20)، وهو نفس المجال الذي تنتمي أغلب عبارات المحور، كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين 0.399 و 0.504 وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في آراء أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

تثير المعالجة المحاسبية للتبittات المعنوية عموماً ونفقات البحث والتطوير R&D خصوصاً العديد من الإشكاليات، حيث إنها تختلف عن التبittات المعنوية المقتناة التي تكون كلفتها واضحة وترسمل تثبitt معنوي، في حين إن التبittات المعنوية المكونة داخلياً لا تكتسب من خلال عملية تبادل أو صفقة بين طرفين حيث تكون كلفة التثبitt المعنوي واضحة وموثوقاً بها.

لقد تحفظ المعيار الدولي IAS 38 الخاص بالأصول المعنوية على رسملة نفقات البحث والتطوير، وذلك لكون منافعها المستقبلية غير واضحة، فضلاً عن إن المبالغ المنفقة فيها لا تقدم منافع مباشرة. كذلك فإن قيد التحفظ له ما يبرره في ظل ظروف عدم التأكد المحيطة بالاستثمارات في الأصول المعنوية، سواء كانت الإجراءات المحاسبية متحفظة أم متفائلة فإن هذا سيؤدي إلى قصور في تسعير الأسهم وفي قيمة المؤسسة، فالإجراء المتحفظ سيظهر قيمتها بأقل من قيمتها، في حين إن الإجراء المتفائل سيظهر المؤسسة بأعلى من قيمتها.

وفي ظل غياب سوق مالي نشط، ستكون القيمة العادلة للتبittات المعنوية محل الحكم الشخصي عند تقديرها مما يؤثر على موضوعية القياس المحاسبي.

كما إن غياب التجانس بين التشريعات المحاسبية والجبائية وعدم تشجيع النظام الضريبي للمؤسسات في الجزائر للاعتماد على القياس المحاسبي للتبittات المعنوية بالقيمة العادلة، وعدم وجود قاعدة بيانات أو نظام معلومات حول مؤشرات الاقتصاد الوطني.

الجدول 5: تحليل البيانات المتعلقة بتقييم المحور الثالث: تحديات تطبيق القيمة العادلة للثبتيات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0,399	3,947	1. صعوبة إصلاح النظام الجبائي بما يسهل تطبيق نظام القيمة العادلة على الثبتيات المعنوية
0,545	4,026	2. من الصعب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إعادة تصميم النظام المحاسبي بما يتوافق مع تطبيق القيمة العادلة
0,509	3,895	3. لا تتمتع الأسواق الجزائرية للثبتيات المعنوية بالمنافسة الكاملة نتيجة الاحتكار والتدخل الحكومي
0,311	3,895	4. من الصعب الحصول على المؤشرات الحقيقية للاقتصاد الوطني (كمعدلات التضخم) والتي تساعد على التقييم الحقيقي للأصول المعنوية
0,517	4,053	5. يؤدي الاعتماد على القيمة العادلة كأساس للتقييم إلى تحمل تكاليف كبيرة مقابل عوائد أقل لتطبيق هذا النظام.
0,462	3,947	6. يفتح تطبيق القيمة العادلة المجال إلى تقديم تقييمات غير معبرة عن الأصول المعنوية بسبب البيئة الحالية للأعمال.
0,475	3,868	7. لا يؤدي ممارسو مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر تطبيق مفهوم القيمة العادلة.
0,539	3,921	8. يتطلب تقييم الأصول المعنوية بالقيمة العادلة فترة زمنية طويلة مما يترتب عنه التأخر في إعداد القوائم المالية.
0,487	3,921	9. عملية الاعتراف بالقيمة العادلة للثبتيات المعنوية وتحديد قيمتها ينطويان على قدر كبير من الحكم الشخصي.
0,471	3,942	الإجمالي

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

من خلال الجدول أعلاه نجد أن العبارة الخامسة جاءت في المرتبة الأولى من حيث الأهمية النسبية بنسبة 81.06 % (الوزن النسبي يساوي المتوسط الحسابي *20) من آراء المستجوبين، أما أقل عبارة من حيث الوزن النسبي فكانت العبارة السابعة بنسبة 77.36 %.

وبصفة عامة نجد أن المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أفراد العينة على عبارات المحور الثالث بلغ 3.942 وهو ينتمي لمجال المتوسط الحسابي المرتفع، مما يعني تجانس إجابات المستجوبين فيما يخص "تحديات تطبيق القيمة العادلة للثبتيات المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" بنسبة 78.84%. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المحور بين 0.311 و0.545 وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في آراء أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة عليها.

2.6. اختبار الفرضيات وتحليلها

من خلال الجدول أدناه رقم 06 تم اختبار التوزيع الطبيعي لتوزيع البيانات للمحاور الثلاثة من خلال اختبار Shapiro-Wilk والذي يعرف بموائمته للعينات الصغيرة (أقل من 50) مقارنة بالاختبارات الأخرى (Rakotomalala, 2011, p. 14) التي تهدف إلى التحقق من التوزيع الطبيعي. وتم التأكد أيضا من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي من خلال حساب معامل الالتواء Skewness، إذ أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء بالقيمة المطلقة أقل من 1.

الجدول 6: حساب معامل الالتواء Skewness و نتائج اختبار Shapiro-Wilk

اختبار Shapiro-Wilk			معامل الالتواء Skewness	أبعاد الدراسة
القيمة الاحتمالية (Sig)	درجة الحرية	إحصائيات الاختبار		
0.341	38	0.968	0.145	المحور الأول
0.484	38	0.973	- 0.459	المحور الثاني
0.685	38	0.979	- 0.014	المحور الثالث

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

يتضح لنا بأن القيمة الاحتمالية لجميع أبعاد الدراسة من خلال نتائج اختبار Shapiro-Wilk كانت أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يعني أن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي وتخلو من القيم المتطرفة التي تؤثر في النموذج.

ومن أجل القيام بالتحليل الاستدلالي تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة T Test One Sample المستعمل لتحليل أجزاء الاستبيان، عند مستوى دلالة 0.05 وبمستوى ثقة 95 %، وهذا حول المتوسط الفرضي 3 والذي يمثل "محايد" في مقياس ليكرت الخماسي. يتم قبول الفرضية البديلة H1 ورفض فرضية العدم H0 إذا كانت قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية، أو إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) أقل من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا عند درجة الحرية 37. في حين يتم رفض الفرضية البديلة H1 وقبول فرضية العدم H0 إذا كانت قيمة T المحسوبة أقل من قيمة T الجدولية، أو إذا كانت قيمة مستوى المعنوية (Sig) أكبر من قيمة مستوى الدلالة 0.05 وهذا عند درجة الحرية 37. يتضح من نتائج الجدول 08 أدناه أن قيمة T المحسوبة للفرضيات الثلاثة هي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2.026 عند درجة حرية تساوي 37، كما بلغ مستوى المعنوية (Sig=0.000) وهو أقل من 0.05 وعليه فيمكن قبول الفرضية البديلة H1 ورفض الفرضية العدمية H0.

الجدول 7: اختبار ستودنت Test-T لإجابات أفراد العينة لاختبار صحة الفرضيات

مستوى المعنوية Sig	قيمة T المحسوبة	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	الفرضيات
0.000	5.256	2.026	37	الفرضية الأولى
0.000	5.632	2.026	37	الفرضية الثانية
0.000	4.152	2.026	37	الفرضية الثالثة

المصدر: من إعداد الباحثين باستخدام برنامج SPSS V22 (n= 38).

7. الخاتمة:

- من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية، يمكن استخلاص النتائج التالية:
- يفتح تطبيق القيمة العادلة المجال إلى تقديم تقييمات غير معبرة عن القيمة الحقيقية للأصول المعنوية بسبب البيئة الحالية للأعمال في الجزائر، خاصة مع صعوبة الحصول على المؤشرات الحقيقية للاقتصاد الوطني (كمعدلات التضخم) والتي تساعد على التقييم الحقيقي للأصول المعنوية.
 - المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة عن المعالجة المحاسبية في نقاط متعددة، فمثلا وعملا بمبدأ الحيطة والحذر، فالتكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخليا مثلا لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائيا، مما يؤدي إلى التأثير على نتيجة الدورة للمؤسسة.
 - ويمكن أيضا في النهاية طرح بعض التوصيات والاقتراحات كما يلي:
 - إيجاد آليات تنظيمية ومؤسسية تسمح بتطبيق محاسبة القيمة العادلة على الثبتيات المعنوية، بحيث تراعى خصوصية كل أنواع المؤسسات، وتأخذ بعين الاعتبار المفاهيم الجديدة في قطاع الأعمال والتكنولوجيا.
 - ضرورة التعجيل بإصلاح مرسوم على المنظومة الجبائية انطلاقا من الواقع الاقتصادي للبلد وخصوصية بيئة الأعمال، بما يسمح بالاستفادة من مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
 - الاستفادة من تجارب الدول النامية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية خاصة تلك الدول ذات الظروف المشابهة بالوضع الجزائري من حيث كونها اقتصاديات أسواق صغيرة ناشئة وأقل كفاءة في تحديد القيمة العادلة للثبتيات المعنوية، وذلك لكون السوق المحلية لا توفر مدخلات كافية لنماذج التقييم.
 - العمل على زيادة الوعي لمعدي ومراجعي التقارير المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فيما يتعلق بمعايير التقارير المالية الموجهة نحو تقدير القيم الحقيقية للأصول المعنوية باختلاف أنواعها، مثل تحديد القيمة العادلة عند إعادة تقييم الثبتيات، أو تحديد فارق الاقتناء goodwill عند حدوث عمليات حيازة أو اندماج بين المؤسسات، وذلك من خلال الدورات والندوات العلمية وورش العمل.

8. قائمة المراجع:

Al-Saadi, A. (2019). Evaluating the financial reporting quality of the financial statements of Algerian economic companies in light of the fair value evaluation - a study on a sample of Accountants and statutory auditors. *Doctoral dissertation*. Blida 2 University.

Bekhil, A., & Katosh, A. (2016). International Accounting Standards (IAS/IFRS) between the advantages and difficulties of application - A Case study of Algeria. *The Academy for Social and Human Studies - Department of Economic and Legal Sciences*, 8(1), 63-70.

Bouaziz, M. (2013). Implications of accounting for financial instruments at fair value the optimal allocation of resources. *Doctoral dissertation*. University of Quebec, Canada.

Desai , M., & Dharmapala, D. (2009). Earnings Management, Corporate Tax Shelters, and Book-Tax Alignment. *National Tax Journal*, 62(1), 169-186.

Duhovnik, M. (2007). The Problems of Fair Value in Small Emerging Market Economies: The Case of Slovenia. *Journal of Economics and Business*, 5(2), 61-81.

Ferhat, A., & Merzaga, S. (2014). The Problem of Compatibility between the Financial Accounting System and Tax Rules in Algeria - Analytical Study. *Journal of Human Sciences*, 25(4), 41-59.

Giordano-Spring, S., Martinez, I., & Vidal, O. (2015). Historical costs vs. fair values to measure the accounting result? The comparative arguments of accounting professionals. *Journal: Accounting - Control - Audit*, 21(3), 119-148. doi:<https://doi.org/10.3917/cca.213.0119>

Hassan Ibrahim, A. (2012). Fair Value Accounting Role in the Global Financial Crisis - Theoretical Study. *Magister thesis*. Helwan University, Egypt.

IASB (International Accounting Standards Board). (2014). *Standards of Preparing Financial Reporting - Translation by the International Arab complex of Certified Accountants*. Amman-Jordan.

Makhloufi, N. (2016). The extent to which the concept of fair value can be applied in Algeria in the light of global accounting variables. *Doctoral dissertation*. University of Algiers 3.

Moussa, M. (2010). Accounting for the fair value of financial assets for the purposes of maximizing the utility of accounting information. *Magister thesis*. Suez Canal University - Egypt.

Raji, S., Kazem, B., & Karim, M. (2019). Measuring the fair value of immobilizations according to IFRS 13 - An Applied Study on the General Company for Woolen Industries. *Al-Muthanna Journal for Administrative and Economic Sciences*, 9(3), 142-155.

Rakotomalala, R. (2011). *Normality Tests - Empirical techniques and statistical tests - Version 2.0*. Retrieved 3 20, 2020, from http://eric.univ-lyon2.fr/~ricco/cours/cours/Test_Normalite.pdf

Saidani, M. (2016). Fair value: a new valuation technique. *El-Wahat Journal for researchers and studies*, 9(1), 671-685.

Zaim, B. (2018). Reality and Obstacles of Applying Fair Value in the Algerian Accounting Environment - A field study with an analytical study among a group of countries. *Doctoral dissertation*. ouargla University.