أهمية تقييم التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة في الجزائر

-دراسة عينة من الأكاديميين ومهنيي المحاسبة-

The importance of evaluating physicalassets at fair value in Algeria

- A sample study of academics and accounting professionals –

جعلالي وليد*

مخبر إقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة حمه لخضر الوادي– الجزائر

djaalali-walid@univ-eloued.dz

زين يونس

مخبر إقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية المستدامة، جامعة حمه لخضر الوادي– الجزائر

zine-younes@univ-eloued.dz

تاريخ الإستلام: 2021/12/18 تاريخ القبول: 2021/12/27 تاريخ النشر: 2021/12/31

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة أهمية تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية، ودورها في تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وتأثيرها على البيانات المالية للمستخدمين لمساعدتهم في عملية اتخاذ القرار، كما تهدف الدراسة إلى استكشاف مدى اهتمام الأكاديميين ومهنيي المحاسبة بتطبيق القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية وملاءمتها للبيئة المحاسبية الجزائرية، وتم الإعتماد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي عند التعرض للمفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة وإعادة التقييم، وقمنا بإعداد إستبانة لجمع المعلومات من المستجيبين وتحليلها باستخدام البرنامج الإحصائيSPSS V25،وتوصلت الدراسة إلى اتفاق أغلبية الأكاديميين والمهنيين المحاسبين إلى أهمية اعتماد القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي في إعادة تقييم التثبيتات المادية.

الكلمات المفتاحية: التثبيتات المادية، القيمة العادلة، إعادة التقييم، القوائم المالية، التكلفة التاريخية.

تصنيف JEL: M41، G31.

Abstract:

This study aims to know the importance of applying fair value accounting in the evaluation of physical assets, its role in improving the qualitative characteristics of accounting information and its impact on the financial statements of users to help them in the decision-making process, as well as to explore the interest of academics and accounting professionals in applying fair value in assessing physical assets and their suitability to the Algerian accounting environment, and this study relied on the descriptive approach when exposed to concepts of fair value and reassessment, and we prepared a questionnaire To gather information from respondents and analyze it using the SPSS V25 statistical program, the study reached agreement with the majority of academics and accountants that fair value should be adopted as the basis for accounting measurement in reassessing physical assets.

Keywords: physical assets; fair value; revaluation; Financial Statements; Historical cost.

Jel Classificationcodes: M41; G31.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

تختلف المحاسبة باختلاف البيئة المحاسبية من بلد لآخر،مما أدى إلى التأثير على وظيفة القياس المحاسبي، وشكل ذلك تحديا كبيرا أمام الهيئات والمؤسسات الدولية في كيفية اختيار طريقة القياس المناسبة، استجابة لمتطلبات المتعاملين ومستخدمي القوائم المالية، وهذه المتطلبات مرتبطة أساسا بالأنشطة والمبادلات التي تتميز بالتطور المستمر والدائم خاصة في ظل إقتصاد السوق من أجل الحصول على قوائم مالية أكثر عدالة ومعلومات محاسبية أكثر ملاءمة ومصداقية، فكان التوجه نحو استحداث طريقة جديدة في التقييم تتمثل في طريقة القيمة العادلة بإصدار عدة معاييرخاصة بها من قبل عدة كيانات أكاديمة ومهنية وأخرى تضمنتها قوانين ولوائح دولية مثل مجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك في إطار الجهود المبذولة من أجل تقريب المبادئ والممارسات للأستفادة من المحاسبة عالميا. والجزائر وبالرغم من الإصلاحات التي قامت بها من خلال النظام المحاسبي المالي إلا أنها لا زالت تطبق منهج التكلفة التاريخية في التقييم،وتعتبر قضية إعادة تقييم التثبيتات المادية بطريقة القيمة العادلة من القضايا المهمة كونها تشكل العنصر الأكبر من الميزانية ومن رأس المال الثابت في أغلب المؤسسات الاقتصادية. تبنت هذه الدراسة مدى أهمية توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تعتمد النظام المحاسبي المالي إلى تقييم تثبيتاتها المادية بطريقة القيمة العادلة لمواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال ومواجهة التحديات أمام عملية القياس المحاسبي والتخلي عن التكلفة التاريخية التي وقفت عاجزة أمام هذه التحديات.

إنطلاقا من الأهمية التي تكتسيها عملية تقييم التثبيتات المادية وفق القيمة العادلة وبسبب الإنتقادات التي وجهت لطريقة التكلفة التاريخية في التقييم ومن خلال النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجر عنه تغيرات هامة على مستوى العمل المحاسبي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، ومن خلال ما سبق تبرز لنا معالم إشكالية الدراسة كالآتي:

ما مدى أهمية القيمة العادلة كطريقة بديلة للقياس المحاسبي مكان التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات المادية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

2.1.فرضيات الدراسة:

يمكن تلخيص فرضيات الدراسة كما يلي:

- ❖ المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لها رغبة في الإنتقال من منهج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية؛
- ❖ توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القيمة العادلة في تقييم الثبيتات المادية يحسن من جودة المعلومات في القوائم المالية؛
- ❖ عدم توفر سوق مالية نشطة وغياب الوعي القانوني والإقتصادي أدى إلى عدم توفر بيئة مناسبة للتقييم.

3.1.أهمية الدراسة:

تبرز لنا أهمية تقييم التثبيتات المادية وفق القيمة العادلة من خلال أهميتها في هيكل الأصول، وزاد من أهمية الموضوع إهتمام النظام المحاسبي المالي بطريقة إعادة التقييم وتشجيع المؤسسات الإقتصادية للتوجه نحو هذه الطريقة بوضع قواعد ومعايير لإعادة التقييم من خلال الإطار التصوري.

4.1. أهداف الدراسة: تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ التعرف على المفاهيم المتعلقة بالقيمة العادلة وإعادة التقييم الخاصة بالتثبيتات المادية؛
- ❖ التعرف على مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ورغبتها في تطبيق القيمة العادلة في تقييم التثبيتات؛
- ❖ التعرف على تحديات تطبيق القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

5.1. منهجية الدراسة وأدوات التحليل:

قد تم الإعتماد في الجانب النظري في هذا البحث على المنهج الوصفي عند التعرض لمفاهيم عامة خاصة عند التطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالثبيتات المادية، محاسبة القيمة العادلة وإعادة التقييم، واستخدام المنهج التحليلي من خلال تحليل القوانين المتعلقة بالبحث أما الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على الإستبيان وتحليل المعلومات عن طريق برنامج spss v 25.

6.1. الدراسات السابقة:

- ❖ **دراسة** (شناي، 2016): بعنوان " أهمية إستخدام القيمة العادلة للتعبير بمصداقية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية ": تهدف الدراسة إلى طرح التساؤل حول أهمية استخدام القيمة العادلة كمدخل لتقييم التثبيتاتهلسيمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من التعبير بمصداقية عن الوضعية المالية الحقيقية، وذلك في وقت لا تزال فيه هذه المؤسسات تطبق مبدأ التكلفة التاريخية وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مفادها أن المؤسسات الجزائرية تواجه صعوبات تعيق تطبيق استخدام القيمة العادلة منها عدم توفر بيئة ضرورية وسوق مالية نشطة وأخرى متعلقة بالعامل البشري وصعوبة تكيف أصحاب المهنة مع المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي من مبادئ وقوانين، وأوصت الدراسة إلى ضرورة بذل الجهود من أجل الوصول بالنظام المحاسبي المالي إلى تحقيق الأهداف المرجوة منه وبالتالي تحقيق الهدف من الإصلاح المحاسبي خاصة في مجال التقييم.
- ❖ **دراسة** (العبادي، 2018): بعنوان " القول الراجح بين تطبيق التكلفة التاريخية والقيمة العادلة ودافعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري": هدفت الدراسة إلى البحث في الإشكالية المتعلقة بالجدل العلمي القائم المتعلق بتطبيق القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية أو كلاهما في عملية القياس والتقييم لبنود القوائم المالية، وواقع ذلك في بيئة الأعمال الجزائرية، واعتمدت الدراسة في الجانب النظري على الأسلوب الوصفي التحليلي في عرض المعلومات ذات العلاقة بموضوع الدراسة من خلال سرد الحجج العلمية لكل تيار من مؤيدي القيمة العادلة أو التكلفة التاريخية او كلاهما، أما الدراسة الميدانية فاعتمدت على تقنيات البحث النوعية من خلال إجراء مقابلة مباشرة مع مجموعة من محافظي الحسابات لمعرفة وجهات نظرهم حول الموضوع، وتوصلت الدراسة إلى أن المشرع الجزائري كان متحفظا في تطبيق محاسبة القيمة العادلة لعدم ملاءمتها للبيئة المحاسبية الجزائرية، وأوصت الدراسة إلى إعطاء إهتمام أكبر لتهيئة البيئة المحاسبية لتكون أكثر استجابة لتطبيق القيمة العادلة.
- ❖ **دراسة**(nijam, 2018)بعنوان: Motives for Reporting Fixed Assets at Revalued Amount: Evidence from a Developing Economy.

كان الهدف من هذه الدراسة هو فحص دوافع الشركات للإبلاغ عن الأصول الثابتة بالمبلغ المعاد تقييمه. وقامت الدراسة بتحليل 30 شركة مصنعة مدرجة في بورصة كولومبو (CSE) لمدة عامين من 2012 إلى 2013، باستخدام إختبار Mann-Whitney U والإنحدار اللوجستي ثنائي المتغير ومتعدد المتغيرات. توصلت النتائج إلى أن دوافع إعادة تقييم الأصول

الثابتة قد تتميز بطبيعة الأصول الثابتة وديناميكيات السوق التي تتميز بها طبيعة الاقتصاد الذي تعمل فيه الشركات وتختلف هذه الدوافع باختلاف البلدان. وتشير النتائج أيضا إلى أن محاسبة القيمة العادلة مناسبة للمصنعين الذين لديهم مستويات عالية من الأراضي والمباني ضمن هيكل أصولهم. وبالتالي يجب تقييمها من قبل المحلل المالي والمستثمرين. وأوصت الدراسة بتركيز الأبحاث المستقبلية على أهمية إعادة التقييم للشركات في البلدان النامية كما يجب تحليل قرارات إعادة التقييم على أنها إعادة تقييم لأول مرة وتكرار عمليات إعادة التقييم اللاحقة.

ما تتميز به هذه الدراسة؛ ما يميز هذه الدراسة عن الدرسات السابقة أنها تدرس أهمية تطبيق القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية بصفة خاصة من مجموع الأصول الثابتة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظرا لما تتميز به هذه الأصول من عمر طويل الأجل مع إمكانية تطبيق القيمة العادلة خاصة وأن النظام المحاسبي المالي رخص بها عند التطرق لقواعد التقييم مع الأخذ بعين الإعتبار خصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية.

2. مفاهيم حول تقييم التثبيتات المادية والقيمة العادلة في النظام المحاسبي المالي

2.1. مفاهيم حول التثبيتات المادية:

- **تعريف التثبيتات المادية**: عرف النظام المحاسبي المالي التثبيت المادي على أنه أصل عيني يحوزه الكيان من أجل الإنتاج وتقديم الخدمات والإيجار والاستعمال لأغراضإدارية والذييفترض أن تستغرق مدة إستعماله إلى ما بعد السنة المالية. فالتثبيتات المادية هي إذن أصول عينية مثل التجهيزات والأراضي والمباني تكون فترة إستخدامها أكثر من سنةوهي مراقبة من قبل المؤسسة نظرا لشرائها أو استئجارها (في حالة عقد إيجار تمويلي). (عطية، 2009، صفحة 72)
- **شروط إدراج التثبيتات المادية ضمن الأصول**: يتم تسجيل التثبيت المادي كأصل عندما تتحقق الشروط التالية: (جمعة، 2010، صفحة 40)
  - يحتمل أن تتحصل المؤسسة على مزايا اقتصادية مستقبلية؛
  - تكلفته أو قيمته يمكن قياسها بشكل موثوق به.
- **أنواع التثبيتات المادية**: حسب النظام المحاسبي المالي تسجل التثبيتات المادية في الحساب الرئيسي ح/21 ويتفرع إلى:

جدول 1: الحسابات الفرعية للتثبيتات المادية حسب SCF

رقم الحساب	إسم الحساب
حساب 211	أراضي
حساب 212	تهيئات وترتيبات الأراضي
حساب 213	إنشاءات أو بناءات
حساب 215	التركيبات التقنية، معدات وأدوات صناعية
حساب 218	تثبيتات مادية أخرى

المصدر:من إعداد الباحثان بالإعتماد على مخطط SCF

أما التثبيتات المادية الجاري أنجازها فتسجل في الحساب الفرعي 232 الذي يتفرع من الحساب الرئيسي 23 التثبيتات الجاري إنجازها.

- **المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية:** تسجل التثبيتات المادية في الجانب المدين عند تاريخ دخولها للمؤسسة بقيمة المساهمة المقدمة من طرف الشركاء وبتكلفة الشراء في حالة الإقتناء بمقابل مادي وتسجل بتكلفة الإنتاج في حالة إنتاج المؤسسة لذاتها وفي حالة اكتسابها مجانا أو عن طريق التبادل فإنها تسجل بقيمتها الحقيقية، ويجعل في الجانب الدائن حسب الحالة كل من: حساب رأس المال أو حساب الشركاء- عمليات على رأس المال، حساب الموردون أو الحسابات المالية، حساب الإنتاج المثبت للأصول العينية (علاوي، 2014، صفحة 46).
- **اهتلاك التثبيتات المادية:**

- **تعريف الاهتلاك:** الإهتلاك يعبر عن استهلاك الميزات الاقتصادية المرتبطة بأصل مادي أو غير مادي وهو أيضا عبارة عن النقص في الخدمة المتوقعة من الإستثمار الذي لا يمكن التغلب عليه عن طريق الإصلاحات ويعتبر الإهتلاك أحد مكونات عناصر تكاليف الإنتاج مقابل النقص التدريجي في قيم الأصول طويلة الأجل نتيجة الإستخدام المتواصل في العملية الإنتاجية أو القدم بسبب التقدم التكنولوجي وظهور الإختراعات الجديدة. (حواس، 2012، صفحة 163)
- **طرق حساب الإهتلاك:** (جمعة، 2010، صفحة 54) يجب على المؤسسة أن تطبق الطريقةالتي تعكس وبشكل أفضلوزناستهلاك المزايا الاقتصادية المنتظرة وبشكل ثابت على جميع الأصول من نفس الطبيعة وهناك مجموعة من الطرق في حساب الإهتلاك:
  - طريقة الإهتلاك الخطي: تؤدي إلى تكاليف متساوية على مدة منفعة الأصل.
  - طريقة الإهتلاك المتناقص: تؤدي إلى توزيع عبء متناقص على مدة منفعة الأصل.
  - طريقة وحدات الإنتاج: تعطي عبء مؤسس على الإنتاج المتوقع للأصل.

2.2.تقييم التثبيتات المادية

2.1.2.مفهوم التقييم:

يعرف التقييم على أنه إعطاء قيمة للعناصر المراد تقييمها، بحيث تعبر هذه القيمة عن سعر التوازن الذي يقبلعلى أساسه المشتري بالشراء والبائع بالبيع.والتقييم عملية تقنية تستعمل منهجية ووسائل وأدوات من أجل تحديد مجالتكمن ضمنه القيمة المراد الوصول إليها وعليه فتقييم المؤسسة هو إعطاؤها قيمتين: قيمة دنيا وقيمة قصوى، بحيث يكونالمجال بينهما مجال القيم الذي يستعمل كقاعدة للتفاوض بين البائع والمشتري (زغيب، 2004، صفحة 2). ويعرف التقييم المحاسبي على أنه عملية تحديد المبلغ النقدي الذي يتم به الإعتراف والإفصاح عن عناصر الوضعية المالية للمؤسسة ضمن الميزانية وحساب النتائج وهذا بالإعتماد على طرق تقييم محددة. (هني، 2013، صفحة 27)

2.2.2.أهمية تقييم التثبيتات المادية في المؤسسة:

تعتبر عملية تقييم التثبيتات المادية من الموضوعات المهمة في الوقت الحالي وذلك باعتبارها:

- من أهم عناصر القوائم المالية في أغلب المؤسسات الاقتصادية؛
- تعتبر من الأصول المولدة للإيرادات في المؤسسة؛
- عموما تحتل الجزء الأكبر والمعتبر في القوائم المالية من حيث القيمة وبالتالي فإن لها تأثير كبير في القوائم المالية؛
- إهتمام المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي بتقييم الأصول الثابتة خاصة المادية منها كاستجابة للتطورات الاقتصادية.
-

2.3.2. التكلفة التاريخية كأساس للتقييم:

❖ **تعريف التكلفة التاريخية:** التكلفة التاريخية هي أحد المبادئ الأساسية في النظام المحاسبي الجزائري حيث تنص المادة 16 على مايلي: " تقيد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتوجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. " (القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2008، صفحة 12).

❖ **تحديد تكلفة التثبيتات المادية:** التكلفة التاريخية هي أساس تقييم التثبيتات المادية، حيث تشمل تكلفة الأصل كل من سعر الشراء، تكاليف النقل، تكاليف التركيب، ويلزم إضافة أي تكاليف متعلقة بالأصل وتتحملها المؤسسة بعد اقتنائه مثل الإضافات، التحسينات أو عمليات الإحلال إلى تكلفة الأصل إذا كانت تقدم خدمات محتملة في المستقبل، وتشمل تكلفة الأراضي جميع النفقات الخاصة بالحصول على الأرض وتجهيزها للإستخدام، وعند شراء الأرض بغرض إنشاء مبنى جديد فإن جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة حتى البدأ في حفر الأساسات تدخل ضمن تكاليف الأرض، وكذلك تكلفة إزالة المباني القديمة. وتتضمن تكلفة المباني كل النفقات المتعلقة مباشرة باقتنائها أو بنائها، أما المعدات والأدوات الصناعية والتثبيتات المادية الأخرى فتشمل تكلفتها سعر الشراء، أعباء النقل والمناولة التأمين على المعدات أثناء النقل، تكاليف التجميع والتركيب، وتكاليف إجراء التجارب والتشغيل وكل النفقات التي تتحملها المؤسسة في اقتناء المعدات وإعدادها للإستخدام. (كيسو و ويجانت، الصفحات 452-455)

2.4.2.إشكالية تغيرات الأسعار في تقييم التثبيتات المادية

❖ **مشكل التضخم وأثره في القوائم المالية:** عند إعداد البيانات المحاسبية فإن القوائم المالية ترتكز إلى تكلفتها التاريخية والتي تقوم على فرضية ثبات القدرة الشرائية لوحدة النقد، وهذا يعني عدم الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الطارئة لوحدة النقد، وهذا ما يجعل القياس المحاسبي غير صحيح وبالتالي فإنه في حالات التضخم فإن هذه القوائم لا تعطي صورة صحيحة عن موجودات المؤسسة. ولذلك يجب القيام بالتعديلات اللازمة القائمة على إعادة تقييم الموجودات وفقا لعدة طرق نصح بها مجلس المعايير الدولية للمحاسبة خاصة من خلال: المعيار المحاسبي الدولي رقم29 IAS "محاسبة التضخم في الإقتصاديات ذات التضخم المرتفع" والذي تركزت محاوره على:(Raffournier, 2005, p. 282)

- تحديد مؤشرات التضخم وأثره على القوة الشرائية للنقود؛
- التعريف بكيفية إعادة تصوير القوائم المالية لتعكس أثر التضخم.

والمعيار المحاسبي الدولي رقم15 IAS "المعلومات العاكسة لتغيرات الأسعار" حيث سمح للشركات في ظل ظروف تغير الأسعار باستخدام القيم الجارية للأصول بدلا من التكلفة التاريخية مع بيان ذلك والإفصاح عنه.(Obert, 2006, p. 449)

❖ **مشكلة التضخم في النظام المالي المحاسبي الجزائري:** هناك اختلاف في الآراء حول تطبيق التعديلات اللازمة على القوائم المالية وفقا لما جاء به المعيار 29 فهناك:

- **من أخذ بالمضمون:** ويرى أن المجال مفتوح أمام النظام المحاسبي المالي من أجل تطبيق التعديلات على القوائم المالية ومتطلبات الإفصاح الدنيا التي جاءت بها التقارير المحاسبية الدولية وذلك باستخدام أسلوب من الأساليب المعتمدة في ذلك حيث أخذت هذه الأساليب بعين الإعتبار التغيرات في المستوى العام للأسعار وجعلت عناصر القوائم المالية تقيم بطريقة جديدة وتعمل على المحافظة على رأس المال النقدي والإقتصادي في الوحدة الاقتصادية (قايد، 2013).

- **من أخذ بالشكل القانوني:** ويرى أن النظام المحاسبي المالي لم يتطرق إلى مشكلة التضخم حسب ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي 29، ولم يذكر في ضمنياته مصطلح التضخم حتى ولو مرة واحدة، ويرى أيضا أن هذا المعيار يهتم فقط بالاقتصاديات ذات التضخم المرتفع التي يتعدى نسبة التضخم المتراكمة لديها100%في الثلاث سنوات الأخيرة هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن هذا المعيار قد استثنى في عملية التعديل الكشوف المالية القائمة على القيمة العادلة وهي الطريقة التي اعتمدها النظام المحاسبي الجزائري في عمليات إعادة التقييم المرخص بها. والتي من خلالها يكون قد أخذ بعين الاعتبار تغيرات الأسعار الحقيقية لعناصر القوائم المالية.

❖ **العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية:** لقد تطرق النظام المحاسبي والمالي لكيفية معالجة العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية، حيث أنه ألزم المؤسسات الجزائرية بتقديم قوائمها المالية بالعملة الوطنية، وتتم المعالجة المحاسبية للعمليات المنجزة بالعملة الأجنبية وفقا للنظام المالي المحاسبي كما يلي:

- **بالنسبة للأصول:** عند الإعتراف الأولي تقيد الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة بقيمة تكلفتها التاريخية حيث تحول هذه الأخيرة إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة كما ورد في المادة 137-1 من القانون رقم 11/07 " تحول الأصول المكتسبة بالعملة الصعبة إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به يوم إتمام المعاملة. ويختفظ بهذه القيمة في الميزانية لغاية تاريخ استهلاك التنازل أو زوال الأصول." (القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2009، صفحة 20).
- **بالنسبة للقيود الناتجة عن المعاملات التجارية والمالية:** جاء في المادة 137-2 من القانون رقم 11/07 " تحول الحسابات الدائنة والديون المحررة بالعملات الأجنبية إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف المعمول به في تاريخ إتفاق الأطراف على العملية إذا تعلق الأمر بمعاملات تجارية أو في تاريخ وضع العملات الأجنبية تحت التصرف إذا كان المقصود هو عبارة عن عمليات مالية" (القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2009، صفحة 20)

❖ **عند تاريخ إعداد الميزانية:**

تعتبر التثبيتات المادية من ضمن البنود غير النقدية ويتم التعامل معها على أساس: (بالرقي و راشدي، 2017، صفحة 160)

- يتم التقرير عن البنود الواردة بالتكلفة التاريخية على أساس سعر الصرف في تاريخ المعاملة؛
- يتم التقرير عن البنود الواردة بالقيمة العادلة على أساس سعر الصرف في تاريخ تحديد القيمة العادلة.

يتضح مما سبق أن المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية بالنسبة للأصول المادية عند تاريخ إعداد القوائم المالية ينجر عنها مكاسب أو خسائر تنتج بسبب التقلبات في أسعار الصرف ونص النظام المحاسبي المالي في المادة 137-3 من القانون رقم 11/07 على أن هذه الفوارق تسجل حسب الحالة في الأعباء المالية أو في المنتوجات المالية إذا نشأت في السنة المالية نفسها.

2.5.2. مبررات العدول عن التكلفة التاريخية:

بالرغم من المبررات التي يقوم على أساسها هذا المبدأ من قبل مؤدي هذه النظرية إلا أنها واجهت عديد الإنتقادات جعلت منها أساسا غير مناسبا للتقييم والقياس تتمثل في: (هواري و حديدي، 2014)

❖ المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية غير قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛

❖ في ظل ارتفاع المستوى العام للأسعار فإن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل؛

- ❖ القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا يمكن أن يكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية؛
- ❖ إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تشويه نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغير في قيمة وحدة القياس المحاسبي؛
- ❖ وفقا للتكلفة التاريخية فإن مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي يؤدي إلى أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي).

وتعتبر قضية التقييم وإعادة تقييم التثبيتات من القضايا المتفق عليها بين المحاسبين والهيئات المحاسبية بالرغم من الإختلاف في الطرق والأساليب.

2.3. تطبيق القيمة العادلةفي النظام المحاسبي المالي

يعتمد النظام المحاسبي المالي على التكلفة التاريخية في تقييم الأصول بشكل عام إلا أنه رخص للمؤسسات مراجعة التقييم وفق هذا الأسلوب بالإستناد إلى القيمة العادلة، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة.

2.1.3.مفهوم القيمة العادلة:

لم يتم تعريف وقياس القيمة العادلة وإضفاء االطابع االرسمي على تعريفها حتى صدور المعيار رقم157FAS من قبل مجلس المحاسبة المالية الأمريكية FASB، وحسب هذا المعيار يتم تعريف القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه عند بيع أصل أو الذي يتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق عند تاريخ القياس. (haping, 2012, p. 8)، وجاء تعريف القيمة العادلة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB أول مرة في المعيار رقم 16، ولقد تم تعريف القيمة العادلة وفقالهذا المعيار بأنها المبلغ الذي على أساسه يمكن مبادلة أصل بين أطراف يتوفر لديها المعرفة الرغبة والتكافؤ في إتمام المبادلة. (عبود، 2012، صفحة 65)، لقد توالت التعديلات على مفهوم القيمة العادلة بإصدار عدة معايير كان آخرها المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 13 "قياس القيمة العادلة"، من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية ويعرف هذا المعيار القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل إلتزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس(Artemyeva, 2016, p. 19).، ولقد أشار النظام المحاسبي المالي إلى مفهوم القيمة العادلة بمصطلح القيمة الحقيقية عند التطرق إلى القواعد العامة للتقييم وذلك عند ذكر الحالات الخاصة بالعقارات الموظفة والحالة الخاصة بالأصل البيولوجي وكذلك المعالجات الأخرى المرخص بها في تقييم التثبيتات، وقد اعتمد النظام المالي المحاسبي اتفاقية التكلفة التاريخية كقاعدة عامة، ولكنه قد رخص مراجعة تقييم بعض العناصر استنادا إلى القيمة الحقيقية، قيمة الإنجاز والقيمة المحينة. وعرف النظام المحاسبي المالي القيمة الحقيقية على أنها " المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله تبادل الأصل أوخصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الإعتيادية." (القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2009، صفحة 11)، وحسب هذا المفهوم فإن القيمة العادلة لا تختلف اختلافا كثيرا عن المفاهيم السابقة الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية والأمريكية، حيث تعرف بأنها السعر الذي يجعل ملكية الأصول أو الخصوم المنتهية تنتقل بين طرفين يكون أحدهما البائع والآخر مشتري في صفقة تجري في ظروف إعتيادية ويكون لدى الطرفين المعرفة الكافية بالظروف والشروط المرتبطة بالعملية.

2.2.3.شروط إعادة التقييم وفق القيمة العادلة:

إن إعادة تقييم تثبيت هي تحديد قيمته الحالية إعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل وزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب(عطية، 2011، صفحة 218).وقد نص النظام المحاسبي المالي في المادة 20.121 على أن التثبيت المادي يدرج في الحسابات عقب إدراجه الأول باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة.

وجاء في المادة 21.121 أنه يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا، على أساس مبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية بتاريخ إعادة التقييم منقوصا منها مجموع الإهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة.كما تنص المادة على أن إعادة التقييم يجب أن تطبق بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المادية اختلافا كبيرا عن القيمة السوقية عند تاريخ الإقفال. وينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشمل عناصر كل فئة من التثبيتات، وفي حالة إختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة التقييم لبعض أصولها، فإن على هذه المؤسسة الإستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة دورية أيسنويا.(عطية، 2011، صفحة 218)

يتم تحديد القيمة الحقيقية فيما يخص الأراضي والمباني من طرف خبراء مؤهلين، وبالنسبة للأصول المختصة جدا والتي والتي لا تمتلك سوقا لها، يتم تقييم قيمتها العادلة بواسطة تكلفة الإحلال أو مردودية الأصل.

بالنسبة للأصول التي لا تعرف أسعارها تغييرات كبيرة فإن إعادة التقييم لهذه العناصر يطبق حسب وتيرة تتراوح بين 3 و5 سنوات، وتظهر قيمة الأصول وفق معطيات آخر إعادة تقييم قامت بها المؤسسة، وتحدد حصص الإهتلاكات على أساس المبالغ المعاد تقييمها بعد تخفيض مجموع الإهتلاكات المسجلة بدءا من ذلك التاريخ.

2.3.3.المعالجة المحاسبية لتطبيق القيمة العادلة:

تتمثل المعالجة المحاسبة لإعادة التقييم في معالجة فروق إعادة التقييم بالنسبة لمختلف أنواع التثبيتات المادية، ونصت المادة 23.121 من النظام المحاسبي المالي على أن القيمة المحاسبية للتثبيت إذا ارتفعت بعد إعادة تقييمه فإن الزيادة تسجل مباشرة في شكل رؤوس الأموال في حساب 105 فارق إعادة التقييم.وتكون المعالجة المحاسبية وفق طريقتين:(عطية، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، 2011، الصفحات 219-220)

- **إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت:** فارق إعادة التقييم هو الفرق بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموعالإهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى ويتم تصحيح العمليات المحاسبية السابقة المتمثلة في التكلفة الأصلية والإهتلاكات.
- **إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية:** حسب هذه الطريقة ترصد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت ويسجل فارق إعادة التقييم الذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية.

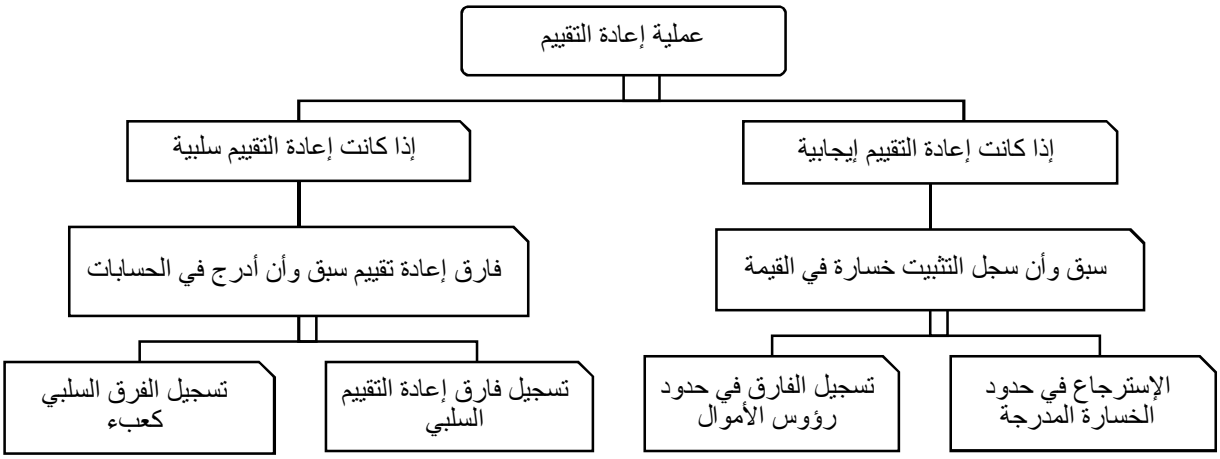
❖ **محاسبة أقساط الإهتلاك بعد إعادة التقييم:** تطرح أقساط الإهتلاك بطريقة عادية كأعباء للدورات المتبقية في الحالة العادية، أما عن مدة المنفعة للأصل المعاد تقييمه فقد حدد النظام المحاسبي المالي الحالات التالية:(علاوي، 2014، صفحة 115)

- في حالة المدة المتبقية أكبر من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه فإن القيمة المحاسبية الصافية الجديدة يجب أن تستهلك على مدة توافق المدة الباقية للتجهيزات المعنية؛

- وفي حالة أن المدة المتبقية للأصل أقل من مدة منفعة الأصل المعاد تقييمه فإن القيمة المحاسبية الصافية الجديدة تستهلك إستثنائيا على مدة توافق مدة المنفعة المرتبطة بالقيمة المحاسبية الجديدة للأصل.

❖ **حالات خاصة لإعادة التقييم:** يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيما يلي:

الشكل 1: الحالات الخاصة لإعادة التقييم



المصدر:من إعداد الباحثان بالإعتماد على النظام المحاسبي المالي

2.4.3. متطلبات الإفصاح في القوائم المالية:

الإفصاح هو الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية وذلك من أجل ترشيد مستخدمي المعلومات المحاسبية ومساعدتهم في اتخاذ ما يبدوا لهم من القرارات، والإفصاح يكون بقدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يتيسر فهمها ويكون في صلب القوائم المالية مثل قائمة الدخل والميزانية وغيرها وضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، كما يتم الإفصاح كذلك في قوائم مالية إضافية مرفقة للقوائم المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها عند التعبير عن آثار التغير في قيم الأصول المادية من خلال أساس القيمة العادلة. (أبو شمالة، 2010، صفحة 65)

تتطلب المعايير المحاسبية أن تسجل التثبيتات المادية بالقوائم المالية عادة بقيمتها العادلة وذلك بتعديل القيمة الدفترية سواء كانت بالتكلفة أو بغيرها إلى القيمة العادلة خاصة فيما يتعلق ببند الأراضي والمباني لأن هذه العناصر تتميز بمنفعتها الاقتصادية طويلة الأجل ممتدة لعدة سنوات لذلك فإن إظهارها بغير سعر إعادة التقييم يقلل من قيمتها الحقيقية (فهمي، 2008، الصفحات 185-186)، إضافة إلى التعديلات المحاسبية اللازمة عند اعتماد كل عملية إعادة تقييم فأنه يتم الإفصاح على ما يلي: (القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، 2009، صفحة 39)

❖ عن طريقة التقييم المتبعة في حالة ما إذا قد اتبعت المؤسسة طريقة أخرى عوض التكلفة التاريخية.

❖ في حالة احتساب القيم المعاد تقييمها يفصح عن:

- التغير خلال السنة المالية وتقسيم الفارق الناتج عن إعادة التقييم؛
- الإشارة إلى حصة رأس المال المناسبة لإلحاق فارق إعادة التقييم في الحساب؛
- ذكر المعلومات من حيث التكاليف التاريخية بالنسبة إلى التثبيتات المعاد تقييمها وذلك بإبراز مكملات القيمة والاهتلاكات الإضافية ذات الصلة بها.

3.الجانب التطبيقي:

فيما يتعلق بتحليل البيانات وعرض نتائجها فكانت أداة الدراسة المستخدمة عبارة عن إستبانة صممت لهذا الغرض باستخدام الأسلوب الوصفي التحليلي لمعرفة آراء المستجيبين الذين يمثلون عينة الدراسة.

3.1.الأداة والأساليب المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة:

- **إستبانة الدراسة:** تغطي الإستبانة جميع الأسئلة التي تتناسب ومشكلة الدراسة وأهدافها وفرضياتها وتتضمن قسمين: االقسم الأول يتعلق بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة من خلال أربعة فقرات وهي: جنس المستجيب، المؤهل العلمي للمستجيب لتحديد ما إذا كان بمستوى مناسب، وظيفة المستجيب لمعرفة مدى ارتباطها بالجانب المحاسبي والخبرة المهنية الكافية لإعطاء بيانات يمكن الإعتماد عليها، أما القسم الثاني فيتعلق بقياس أو تقييم واقع القيمة العادلة من خلال ثلاث محاور، المحور الأول يقيس مدى رغبة المؤسسات الاقتصادية في الإنتقال من منهج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية، المحور الثاني يتعلق بتوجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القمة العادلة في تقييم الثبيتات المادية من شأنه أن يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.أما المحور الثالث فيتعلق بالصعوبات الاقتصادية والقانونية التي تؤدي إلى عدم توفر البيئة المناسبة للتقييم.وحسب ما تقتضيه الدراسة قمنا باستخدام مقياس ليكرت الخماسي حيث تضمن هذا المقياس 5 مستويات أو درجات تتراوح قيمها من 1-5.

جدول 2: مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثان حسب توجه أهداف الدراسة

ومن أجل التأكد من مدى صدق بيانات الإستبانة في القياس تم حساب معامل كرومباخ ألفا (Cronbach alpha) الذي يبين قوة الترابط بين فقرات الإستبانة الذي جاءت درجته بالنسبة لهذه الإستبيانة حوالي 87 % في المائة وهي تعتبر قيمة ثبات جد عالية تعتمد عليها نتائج الدراسة لأن معامل الثبات المقبول في مثل هذه الدراسات هو حوالي alpha > 0.60

- **مجتمع وعينة الدراسة:** يتكون مجتمع الدراسة من مهنيي المحاسبة الذين يعملون في القطاع الإقتصادي والأكاديميين الذين لهم علاقة بتخصص المحاسبة.وتتكون عينة الدراسة من المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية، المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات والأكاديميين الباحثين في مجال المحاسبة، وتم توزيع 60 استبيان على أفراد العينة المستهدفة وتم استرجاع 54 استبيان أي ما نسبته 90 % والتي أجريت عليها هذه الدراسة.
- **خصائص عينة الدراسة:** الجدول التالي يبين توزيع الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

جدول 3: توزيع الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة

المتغير	الفئات	التكرارات	النسبة المئوية %
الجنس	ذكر	34	63
	أنثى	20	37
المجموع		**54**	**100**
المؤهل العلمي	تكوين مهني	1	1.9
	ليسانس	28	51.9
	ماستر	10	18.5
	دراسات عليا	15	27.8
المجموع		**54**	**100**
الوظيفة	محاسب	17	31.5
	محاسب معتمد	7	13
	محافظ حسابات	12	22.2
	أكاديمي	18	33.3
المجموع		**54**	**100**
سنوات الخبرة	من 1 إلى 4 س	17	31.5
	من 5 إلى 10 س	15	27.8
	من 11 إلى 15 س	14	25.9
	من 15 س وأكثر	8	14.8
المجموع		**54**	**100**

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

بعد تحليل البيانات المتعلقة بالخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة تبين أن وظائف المستجيبين متنوعة ولها علاقة مباشرة بموضوع الدراسة حيث كان عدد المحاسبين 17وعدد المحاسبين المعتمدين 7وعدد المحافضين المحاسبين 12 وعدد الأكاديميين 18 وتمثل نسبة الأكاديميين الأعلى بنسبة 33.3 %تليها فئة المحاسبين بنسبة 31.5 % ونسبة المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات مجتمعة بلغت 35.2% وجميع الفئات تقريبا متقاربة النسبة مما يدل على تنوع فئات العينة المدروسة، وبلغ متوسط سنوات الخبرة لجميع المستجيبين 13.5 سنة والنسبة الأكبر من المؤهل العلمي كانت شهادة الليسانس 28% وذلك بحكم أن نسبة مهنيي المحاسبة تمثل النسبة الأعظم مقارنة بالأكاديميين المتحصلين على دراسات عليا 15%، والباقي شهادات ماستر وشهادة تكوين مهني واحدة فقط، وعليه فإن تلك البيانات تدل على أهلية العينة في الإجابة على أسئلة الدراسة.

- **مقياس الإستبانة:** وفقا لسلم ليكرت الخماسي يتم تقييم إجابات الإستبانة بخمس درجات من 1-5 والمتوسط هو 3 ويساوي 60 في المئة.
- **أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم الإستعانة بالبرنامج الإحصائي spss v25، وأهم الأساليب الإحصائية التي استخدمت في الدراسة هي الوسط الحسابي لمعرفة مدى أهمية الفقرة عند أفراد العينة، الإنحراف المعياري لتحديد مدى تشتت إجابات عينة الدراسة حول الوسط الحسابي

حيث كلما كان الإنحراف قليلا فإنه يعبر عن اتفاق أفراد العينة حول تلك الفقرة، معامل ألفا كرونباخ للتأكد من مدى صدق وثبات الإستبانة، وكذلك تم استخدام اختبار T-one-simple test لاختبار فرضيات الدراسة.

3.2. عرض البيانات وتحليل النتائج:

من خلال الإستعانة بالمتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية في عرض بيانات الدراسة وتحليل نتائجها فما يلي البيانات الخاصة بكل فرضية من فرضيات الدراسة.

3.1.2.عرض وتحليل نتائج الفرضية الأولى: تم الإستعانة في هذه الفرضية بأسئلة الإستبانة من 5-11 كما يلي:

جدول 4: نتائج آراء المستجيبين حول الفرضية الأولى

السؤال		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة
إن منهج التكلفة التاريخية أظهر قصورا في تقييم أهم عنصر من عناصر القوائم المالية (التثبيتات المادية)	التكرار	28	22	3	-	1	4.4074	0.76525	1
	%	%51.9	%40.7	%5.5	-	%1.9	-	-	-
إن تقييم التثبيتات المادية في البيئة المحاسبية الجزائرية لا يأخذ بعين لإعتبار عنصر التغير في الأسعار.	التكرار	17	26	5	6	-	4.0000	0.93162	5
	%	%31.5	%48.1	%9.3	%11.1	-	-	-	-
تضخيم نتيجة السنة المالية في حالة ارتفاع الأسعار يحمل المؤسسة تسديد ضرائب مرتفعة من مشكلات التكلفة التاريخية.	التكرار	16	23	11	3	1	3.9259	0.94872	7
	%	%29.6	%42.5	%20.4	%5.6	%1.9	-	-	-
عدم أخذ التضخم بعين لإعتبار عند إعداد القوائم المالية يؤدي إلى فقدان قيمة رأس مال الثابت للؤسسة.	التكرار	22	26	4	2	-	4.2593	0.75698	3
	%	%40.8	%48.1	%7.4	%3.7	-	-	-	-
عدم تسجيل التثبيتات المادية بقيمتها الحقيقية يؤثر على دور الإفصاح المحاسبي لمستخدمي القوائم المالية.	التكرار	22	26	5	1	-	4.2778	0.71154	2
	%	%40.7	%48.1	%9.3	%1.9	-	-	-	-
اعتماد التكلفة التاريخية يفقد المؤسسة ميزتها التنافسية في ظل بيئة إقتصادية متغيرة مملوءة بالتحديات.	التكرار	19	22	8	4	1	4.0000	0.99052	6
	%	%35.2	%40.7	%14.8	%7.4	%1.9	-	-	-
توجه النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة في تقييم لتثبيتات المادية يساعد المؤسسات على تقدير المخاطر ومواجه تقلبات السوق.	التكرار	17	30	7	-	-	4.1852	0.64644	4
	%	%31.5	%55.5	%13	-	-	-	-	-
المتوسط المرجح والإنحراف المعياري للمحور الأول ككل							4.1508	0.48259	

المصدر: من إعداد الباحثان، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

يتضح من خلال الإجابات في الجدول أعلاه ما يلي:

- إن الإنتقال من منهج التكلفة التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة مهمة بدرجة عالية بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر لتقييم تثبيتاتها المادية حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لإجابات عينة الدراسة عن هذه الفرضية 4.1508

وهو متوسط مرتفع وبانحراف معياري 0.48259 يعبر عن اتفاق العينة إلى حد كبير على أن محاسبة القيمة العادلة تحظى بمستوى أهمية مرتفع جدا 83 في المئة.

- يتأكد لنا من خلال إجابات الأسئلة أن المتوسطات الحسابية مرتفعة حيث كانن أدنى متوسط إجابة هو 3.9259 وأعلى متوسط إجابة هو 4.4074 أي أن اعتماد النظام المحاسبي المالي لطريقة التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات المادية لا يعطي قياسا محاسبيا دقيقا يعبر عن النتيجة الحقيقية للمؤسسة وأن التكلفة التاريخية تفقد المؤسسة رأس مالها الثابت ولا تأخذ بعين الإعتبار عنصر التغير في الأسعار وأن توجه النظام المحاسبي المالي للقيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية يساعد المؤسسات الاقتصادية على تقدير المخاطر ومواجهة تقلبات السوق.

3.2.2.عرض وتحليل نتائج الفرضية الثانية: تم الإستعانة في هذه الفرضية بأسئلة الإستبانة من 12-18 كما يلي:

جدول 5: نتائج آراء المستجيبين حول الفرضية الثانية

السؤال		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة
جاءت القيمة العادلة لتعالج قصور التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات المادية.	التكرار	23	26	5	-	-	4.3333	0.64428	2
	%	%42.6	%48.1	%9.3	-	-	-	-	-
توفر محاسبة القيمة العادلة تقييما حقيقيا ومستمرا لمستخدمي القوائم المالية.	التكرار	14	34	5	1	-	4.1296	0.64563	4
	%	%25.9	%62.9	%9.3	%1.9	-	-	-	-
تعبر محاسبة القيمة العادلة عن الدخل الحقيقي للمؤسسة بسبب الإبلاغ عن الأرباح والخسائر عند التغير في أسعار التثبيتات المادية في الوقت المناسب	التكرار	12	30	9	2	1	3.9259	0.84344	7
	%	%22.2	%55.5	%16.7	%3.7	%1.9	-	-	-
المؤسسات التي تطبق القيمة العادلة تصبح قوائمها المالية قابلة للمقارنة فيما بينها.	التكرار	11	33	9	1	-	4.0000	0.67293	6
	%	%20.4	%61	%16.7	%1.9	-	-	-	-
تقييم التثبيتات المادية بطريقة القيمة العادلة يعتبر قياسا دقيقا.	التكرار	15	28	9	2	-	4.0370	0.77613	5
	%	%27.7	%51.9	%16.7	%3.7	-	-	-	-
القيمة العادلة تعطي للمستثمرين القدرة على التنبؤ واتخاذ القرارات المتعلقة بتقييم التثبيتات المادية ورفع قيمة المؤسسة بصفة عامة.	التكرار	18	33	2	1	-	4.2593	0.61996	3
	%	%33.3	%61.1	%3.7	%1.9	-	-	-	-
محاسبة القيمة العادلة تسمح بتسجيل التثبيتات المادية في القوائم المالية بمبالغ حقيقية وقريبة من الواقع.	التكرار	32	17	5	-	-	4.5000	0.66588	1
	%	%59.2	%31.5	%9.3	-	-	-	-	-
المتوسط المرجح والإنحراف المعياري للمحور الثاني ككل							4.1693	0.46276	

المصدر: من إعداد الباحثان، مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

من خلال تحليل بيانات هذا الجدول والمتعلق بالفرضية الثانية يتضح ما يلي:

- تبين من خلال تحليل بيانات الجدول أعلاه أن أفراد عينة الدراسة يوافقون بشدة على أن تطبيق محاسبة القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الإجمالي لإجابات الأسئلة 4.1693 والإنحراف المعياري 0.46276.
- إن تقييم التثبيتات المادية بطريقة القيمة العادلة توفر قوائم مالية بمبالغ حقيقية وقريبة من الواقع، قابلة للمقارنة وتوفر تقييما حقيقيا ومستمرا لمستخدميها ويتضح ذلك من خلال إجابات الأسئلة (13، 15 و18) حيث أن المتوسط الحسابي لهذه الإجابات على التوالي هو (4.1296، 4.0000 و4.5000) وانحراف معياري مقبول (0.64563، 0.67293 و0.66588). ومن خلال إجابات الأسئلة (14، 16و17) تبين أن استخدام محاسبة القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية يعتبر قياسا دقيقا يساعد المؤسسة على القدرة على التنبؤ واتخاذ القرارات في الوقت المناسب ويرفع من قيمتها بصفة عامة، إذ بلغت متوسطات هذه الإجابات على التوالي (3.9259، 4.0370 و4.2593)وانحراف معياري مقبول (0.84344، 0.77613 و0.61996) وعليه تم قبول الفرضية الثانية المعتمدة في الدراسة وجاءت كما يلي " توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القمة العادلة في تقييم الثبيتات المادية يحسن من جودة المعلومات في القوائم المالية ".

3.3.2.عرض وتحليل نتائج الفرضية الثالثة: تم الإستعانة في هذه الفرضية بأسئلة الإستبانة من 19-25 كما يلي:

جدول 6: نتائج آراء المستجيبين حول الفرضية الثالثة

السؤال		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الرتبة
النظام المحاسبي المالي لا يلزم لمؤسسات الاقتصادية بتطبيق المعايير الخاصة بالقيمة العادلة.	التكرار	31	14	3	5	1	4.2778	1.05360	4
	%	%57.4	%25.9	%5.5	%9.3	%1.9	-	-	-
لا يوجد خبراء مختصين في تقييم وقياس التثبيتات المادية بالقيمة العادلة.	التكرار	15	25	7	7	-	3.8889	0.96479	6
	%	%27.7	%46.3	%13	%13				
من الصعوبات التي تواجه عملية التقييم في الجزائر تغلب النظام الجبائي على النظام المحاسبي.	التكرار	27	19	7	1	-	4.3333	0.77703	2
	%	%50	%35.1	%13	%1.9	-	-	-	-
عدم توفر أسواق مالية نشطة التي تعتبر شرط لقياس القيمة العادلة بالنسبة للأطراف الفاعلة	التكرار	31	19	4	-	-	4.5000	0.63691	1
	%	%57.4	%35.2	%7.4	-	-	-	-	-
المنظومة القانونية التي تسهل تطبيق القيمة العادلة.	التكرار	19	24	9	2	-	4.1111	0.81650	5
	%	%35.2	%44.4	%16.7	%3.7	-	-	-	-
عدم فهم المحاسبين لمفهوم القيمة العادلة بسبب اعتماد التكلفة التاريخية عند إعداد القوائم المالية	التكرار	12	24	11	6	1	3.7407	0.99404	7
	%	%22.2	%44.4	%20.4	%11.1	%1.9			
عدم إهتمام مهني المحاسبة بترجمة المعايير المحاسبية الدولية للتقييم تكييفها مع البيئة الحاسبية الجزائرية.	التكرار	29	15	8	2	-	4.3148	0.86492	3
	%	%53.7	%27.8	%14.8	%3.7	-	-	-	-
المتوسط المرجح والإنحراف المعياري للمحور الثالث ككل							4.1667	0.55693	

المصدر: من إعداد الباحثان مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

أهم ما يتبين من تحليل بيانات الفرضية الثالثة ما يلي: بلغ المتوسط الإجمالي للإجابات في هذا المحور 4.1667 وهو متوسط مرتفع وانحراف معياري مقبول يقدر بـ 0.55693 مما يدل على موافقة المستجيبين على وجود صعوبات وعقبات إقتصادية وقانونية تعيق تطبيق محاسبة القيمة العادلة مثل عدم توفر السوق المالية النشطة وعدم إلزام النظام المحاسبي المالي للمؤسسات بتطبيق القيمة العادلة بالإضافة إلى عدم مواكبة المعايير المحاسبية الدولية وترجمتها وتكييفها مع البيئة المحاسبية الجزائرية من قبل الهيئات المعنية بالمحاسبة مع غياب الخبراء المختصين في عملية تقييم التثبيتات المادية.وبناء على ذلك تم قبول الفرضية الثالثة والتي تنص على " عدم توفر سوق مالية نشطة وغياب الوعي القانوني والإقتصادي أدى إلى عدم توفر بيئة مناسبة للتقييم "

3.4.2.إختبار فرضيات الدراسة

تم استخدام اختبار T لعينة واحدة one-simple test لاختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة وتكون العلاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة ($\alpha \leq 0.05$).

جدول 7: نتائج الإختبار T لمتوسطات المحاور

العبارات	المتوسط العام	الإنحراف المعياري	T المحسوبة	مستوى المعنوية
المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لها رغبة في الإنتقال من منهج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية	4.1508	0.48259	17.523	0.000
توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القمة العادلة في تقييم الثبيتات المادية يحسن من جودة المعلومات في القوائم المالية	4.1693	0.46276	18.568	0.000
عدم توفر سوق مالية نشطة وغياب الوعي القانوني والإقتصادي أدى إلى عدم توفر بيئة مناسبة للتقييم	4.1667	0.55693	15.394	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS V25

❖ **إختبار الفرضية الأولى:**

بالنسبة للقضايا المتعلقة بالعلوم الإنسانية والإجتماعية فإن مستوى الثقة المطلوب لا يتجاوز 5% ومن خلال تحليل نتائج البيانات المتعلقة بالفرضية الأولى تبين أن الحاجة إلى وجود محاسبة القيمة العادلة والتخلي عن التكلفة التاريخية في تقييم التثبيتات المادية بلغ مستوى 83 % حيث كان المتوسط الحسابي الإجمالي لإجابات أسئلة هذه الفرضية هو 4.1508 مع انحراف معياري بلغ 0.48259، ولأن T المحسوبة تساوي 17.523 وهي أكبر من T الجدولية التي تساوي 1.676 حسب جدول ستودنت عند مستوى دلالة 0.05، وبما أن القاعدة تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على " المؤسسات الاقتصادية في الجزائر لها رغبة في الإنتقال من منهج التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة في تقييم التثبيتات المادية".

❖ **إختبار الفرضية الثانية:**

بالنسبة للقضايا المتعلقة بالعلوم الإنسانية والإجتماعية فإن مستوى الثقة المطلوب لا يتجاوز 5% ومن خلال تحليل نتائج البيانات المتعلقة بالفرضية الثانية والتي جاءت بمستوى حوالي 83% حيث بلغ المتوسط الحسابي الموزون لإجابات الأسئلة الخاصة بهذه الفرضية 4.1693 وانحراف معياري 0.46276، ولأن T المحسوبة 18.568 أكبر من T الجدولية 1.676 حسب جدول ستودنت عند مستوى دلالة 0.05، وبما أن القاعدة في القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T

المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة والتي تنص على " توجه النظام المحاسبي المالي نحو تطبيق القمة العادلة في تقييم الثبيتات المادية يحسن من جودة المعلومات في القوائم المالية ".

❖ **إختبار الفرضية الثالثة:**

على أساس مستوى الثقة الذي يجب أن لا يتجاوز نسبة 5% بالنسبة لهذا النوع من القضايا خاصة فيما يتعلق بالقيمة العادلة وبالإعتماد على نتيجة تحليل بيانات الفرضية الثالثة التي جاءت بمستوى أهمية 83%، حيث بلغ المتوسط الحسابي للإجابات بالنسبة لهذه الفرضية 4.1667 والإنحراف المعياري 0.55693، وبما أن T المحسوبة 15.394 أكبر من T الجدولية 1.676 حسب جدول ستودنت تحت مستوى دلالة 0.05، وحسب قاعدة القرار التي تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت T المحسوبة أكبر من T الجدولية وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على " عدم توفر سوق مالية نشطة وغياب الوعي القانوني والإقتصادي أدى إلى عدم توفر بيئة مناسبة للتقييم."

4. خاتمة:

من خلال الدراسة الإحصائية حول أهمية تقييم التثبيتات المادية باستخدام القيمة العادلة في الجزائر والتي أجريت على عينة من الأكاديميين ومهني المحاسبة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ هناك إهتمام ذو مستوى عالي بوجود محاسبة القيمة العادلة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يعكس رغبتها في التخلي عن التكلفة التاريخية كأساس لتقييم تثبيتاتها المادية مما يمكنها من مواجهة مشاكل التغير في الأسعار للوقوف على الوضعية الحقيقية والحفاظ على مكانتها التنافسية.
- ✓ يؤيد المستجيبين من الأكاديميين ومهني المحاسبة أن تقييم التثبيتات المادية بطريقة القيمة العادلة يحسن من جودة المعلومات الحاسبية في القوائم المالية على أساس أنها توفر لمستخدميها تقييما حقيقيا ومستمرا لمساعدتهم على التنبؤ واتخاذ القرارات المناسبة.
- ✓ كانت آراء المستجيبين من أفراد عينة الدراسة وبنسبة عالية على أن هناك معوقات قانونية وإقتصادية تعيق تطبيق القيمة العادلة حيث لا توجد سوق مالية نشطة ولا توجد جهات مختصة أو منظمات سواء كانت خاصة أو عامة تهتم بمحاسبة القيمة العادلة في الجزائر من حيث ترجمة المعايير المحاسبية الدولية الخاصة بالقيمة العادلة أو القيام بمهارات التدريس والتدريب لتأهيل المحاسبين المختصين في مجال التقييم، بينما أصبحت أكثر دول العالم أكثر تطورا ونموا في هذا المجال.
- ✓ محاسبة القيمة العادلة في الجزائر لا تحظى باهتمام كبير من قبل الجهات المعنية ويتأكد ذلك من خلال عدة جوانب أقلها تسمية الأطراف المؤهلين بالعمل في هذا المجال، حيث أن هذه المهنة تختلف كثيرا عن مهنة مراجعي الحسابات أو المحاسبين الماليين.

تم إيجاز أهم التوصيات فيما يأتي:

- ✓ ضرورة تبني النظام المحاسبي المالي لمحاسبة القيمة العادلة في تقييم الأصول الثابتة وخاصة المادية منها كونها تتميز بعمر طويل الأجل.
- ✓ من الضروري تدريب المحاسبين لاكتساب المهارات اللازمة في مجال التقييم.
- ✓ توفير أو العمل على توفير مناخ إقتصادي يعتمد على السوق المالية النشطة
- ✓ ضرورة اهتمام البحث العلمي بهذا النوع من المواضيع لإثرائه من ناحية متطلبات تطبيقه.

✓ ضرورة فتح تخصصات محاسبة القيمة العادلة في الماستر والدكتوراء المهنية على مستوى الجامعات كما هو الحال في الجامعات العالمية.

6.قائمة المراجع

1. أحمد العبادي. (2018). القول الراجح بين تطبيق الكلفة التاريخية والقيمة العادلة، وواقعهما في النظام المحاسبي المالي الجزائري. مجلة البشائر الاقتصادية، 3(4)، 626 - 643.
2. أحمد محمد أبو شمالة. (2010). معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي (الإصدار الطبعة العربية الأولى). الأردن: مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع.
3. أحمد نور الدين قايد. (2013). الأساليب المحاسبية لمعالجة أثر التضخم على القوائم المالية. ملتقى وطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر. جامعة الوادي.
4. القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. (28 ماي، 2008). الجريدة الرسمية، 27، 12.
5. القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي. (25 مارس، 2009). يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها. الجريدة الرسمية، 19، 11.
6. تيجاني بالرقي، وأمين راشدي. (2017). اثر تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية على القوائم المالية وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي 21 والنظام المحاسبي المالي. مجلة البشائر الإقتصادية، 1(3)، 152-170.
7. دونالد كيسو، وجيري ويجانت. (بلا تاريخ). المحاسبة المتوسطة (الإصدار الجزء الأول). (أحمد حامد حجاج، المترجمون) دار المريخ للنشر.
8. صلاح الدين عبد الرحمان فهمي. (2008). مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP (الإصدار الطبعة الأولى). القاهرة: مكتبة الأنجلو مصرية.
9. صلاح حواس. (2012). المحاسبة المالية حسب النظام المالي المحاسبي. جامعة الجزائر3، الجزائر.
10. عبد الرحمان عطية. (2009). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي. دار النشر جيطلي، برج بوعريريج.
11. عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. دار الجيطالي للنشر والتوزيع، برج بوعريريج.
12. عبد الكريم شناي. (2016). أهمية إستخدام القيمة العادلة للتعبير بمصداقية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة الإقتصادية الجزائرية. مجلة العلوم الانسانية، 44، 79-94.
13. علاوي لخضر. (2014). المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي. الصفحة الزرقاء، الجزائر.
14. محمد فؤاد هني. (2013). طرق التقييم المحاسبي لعناصر القوائم المالية، رسالة ماجيستير. كلية العلوم الأقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف: جامعة حسيبة بن بوعلي.
15. معراج هواري، و آدم حديدي. (2014). دور القياس والإفصاح بالقيمة العادلة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية للجزائر. مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، 18، 243-263.
16. مليكة زغيب. (2004). مشاكل تقييم المؤسسة الصناعية مع دراسة حالة مؤسسة الصيانة الصناعية. ملتقى دولي حول إقتصاديات الخوصصة والدور الجديد للدولة. جامعة سطيف.
17. نهى غانم عبود. (2012). طرق تقييم الأصول الثابتة ومدى إمكانية تطبيق محاسبة القيمة العادلة على عينة من الشركات المساهمة السورية، رسالة ماجيستير. قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، سوريا: جامعة تشرين.
18. هوام جمعة. (2010). المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS 2010/2009. ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

19. Obert , R. (2006). pratique des normes IAS/IFRS,order des experts comptables (éd. 3). paris: dunod.

20. Artemyeva, A. (2016). impact of IFRS 13 on disclosure requirements under fair value hierarchy: case: industrial sector in finland (degree thesis). arcada.

21. Haping, W. (2012). the decision usefulness of fair value accounting in the dept market, thesis of doctoral. department, montreal, canada: university of concordia.

22. Nijam, H. M. (2018). Motives for Reporting Fixed Assets at Revalued Amount: Evidence from a Developing Economy. Global Business Review, 19(3), 604-622.

23. Raffournier, B. (2005). les normes comptables internationales (IFRS/IAS) (éd. 2). Economisa.Paris.