

مبررات عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة  
المحاسبية الجزائرية -دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين  
المحاسبين في ولاية الجزائر -

Reasons for non-adoption of fair value as a basis for disclosure of  
Fixed assets in the Algerian accounting environment  
- a field study of a sample of academics and accounting  
professionals in the state of Algeria

أودينة عبد الخالق، المركز الجامعي -ميلة-، [a.audina@centre-univ-mila.dz](mailto:a.audina@centre-univ-mila.dz)

أبوبكر بوسالم، المركز الجامعي -ميلة-، [baker87@yahoo.fr](mailto:baker87@yahoo.fr)

تاريخ الاستلام: 2019/09/ 29 تاريخ القبول: 2019/11/ 11 تاريخ النشر: 2019/12/ 29

**ملخص:** تهدف هذه الدراسة إلى تحديد بعض مبررات عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيات والإفصاح عنها في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، حيث اعتمدنا على الإستبيان في جمع البيانات وقمنا بتحليلها من خلال بعض الاختبارات الإحصائية اعتمادا على برنامج SPSS. وتوصلنا إلى إجماع أغلب الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر على أن عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيات والإفصاح عنها الجزائر يرجع لعدم فهم هذا المنهج من قبل بعض الممارسين، والصعوبات الكبيرة لتطبيقه في البيئة المحاسبية الجزائرية، إضافة إلى بعض عيوب وسلبيات هذا المنهج وفق ما جاء في فقرات الإستبيان.

**الكلمات المفتاحية:** التثبيات، الإفصاح المحاسبي، إعادة التقييم، القيمة العادلة.

تصنيف JEL: M41.

**Abstract::** The objective of this study is to identify some of the reasons for not adopting fair value as a basis for reassessing and disclosing of Fixed assets from the view-point of academics and accounting professionals in Algeria, We formulated a questionnaire and analyzed the answers through a series of statistical tests through the SPSS program, and We are concluded that the reason was to the lack of understanding of this approach by some practitioners and to the difficulties of applying it in the Algerian accounting environment.

**keyword:** Fixed assets, Disclosure, Revaluation, Fair value.

**JEL classification code :** M 41.

المؤلف المرسل: عبد الخالق أودينة، الإيميل: [a.audina@centre-univ-mila.dz](mailto:a.audina@centre-univ-mila.dz)

## 1. مقدمة:

يسعى القائمون على إصلاح النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى تعزيز توافقه مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، التي لا تزال تظهر وتتطور بهدف تجاوز النقائص الموجودة في المعايير السابقة وتعديلها أو إلغائها، إضافة إلى ضرورة تحيينها لتتماشى مع المتغيرات الاقتصادية الدولية، ونجد من بين أهم المعايير الصادرة المعيار IFRS 13 الذي يبين كافة الجوانب المتعلقة بقياس القيمة العادلة، والتي جاءت بها أغلب المعايير المحاسبية الدولية السابقة ودعت إلى الإعتماد عليها كأحد مداخل القياس والتقييم.

إن عملية قياس أو تقييم عناصر الميزانية لا تقتصر على التقييم الأولي فقط عند الاقتناء أو الإدراج لأول مرة فقط، بل تتعداها إلى التقييم اللاحق الذي يستحسن أن يكون بصورة دورية للمحافظة على دقة القوائم المالية من خلال العرض والإفصاح بالقيم العادلة الحقيقية، ورغم أن مقياس القيمة العادلة يعتبر من المقاييس المسموح باعتمادها في النظام المحاسبي المالي، إلا أن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة نادراً ما يعتمدون على هذا المدخل، بل ويهملون عملية إعادة تقييم عناصر الميزانية ويتجاهلون أهميتها كليةً.

• **الإشكالية:** نظراً للأهمية والوزن الكبير للنتيجات في ميزانية المؤسسة، وأثرها على قيمتها السوقية فإن عملية إعادة تقييمها والإفصاح عنها بالقيمة العادلة لا تقل أهمية عن باقي العملية المحاسبية الأخرى، باعتبارها يمكن أن ترفع من القيمة السوقية للمؤسسة وتعطيها قيمتها السوقية الحقيقية العادلة، وعليه سنحاول في هذه الدراسة معالجة الإشكالية التالية:

**هل هناك مبررات لعدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة**

**المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟**

وتندرج عن هذه الإشكالية التساؤلات التالية:

- هل يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى معيقاتها المختلفة من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

- هل يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تعدد عيوبها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر؟

#### • الفرضيات:

**الفرضية الرئيسية:** يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى مجموعة من المبررات من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

**الفرضية الأولى:** يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

**الفرضية الثانية:** يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى المعوقات المتعددة لهذا المنهج من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

**الفرضية الثالثة:** يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تعدد عيوبها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

• **الهدف من الدراسة:** نهدف من خلال هذه الدراسة إلى معرفة ما إذا كان سبب عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيات والإفصاح عنها في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج من قبل ممارسي مهنة المحاسبة، أم إلى المعوقات المتعددة لإعتماد القيمة العادلة، أم إلى سلبياتها المحتملة، من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في الجزائر.

• **أهمية الدراسة:** تكتسي هذه الدراسة أهمية كبيرة في ظل السعي إلى تعزيز التوافق بين النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، هذا باعتبار أن

القيمة العادلة من أبرز المتغيرات التي جاءت بها هذه الأخيرة، ورغم أنها تدخل ضمن أساليب التقييم المعتمدة للقياس المحاسبي للتثبيات والإفصاح عنها في النظام المحاسبي المالي الجزائري، إلا أن الإعتماد عليها من طرف المهنيين المحاسبين نادر، لهذا جاءت هذه الدراسة بغية التعرف على مبررات عدم الإعتماد عليها من وجهة نظر عينة الدراسة المتمثلة في الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في الجزائر.

• **منهج وأدوات البحث:** نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحديد مبررات عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيات والإفصاح عنها في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا ما يتطلب الإطلاع على الجوانب النظرية لمنهج القيمة العادلة إضافة إلى واقع إعادة تقييم التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية، وهذا ما يتطلب اعتماد المنهج الوصفي من خلال الرجوع إلى الكتب والأبحاث السابقة لجمع المعلومات، والمنهج التحليلي لتحليل هذه المعلومات والوصول إلى أهداف البحث، وتم استخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية للدراسة، والإعتماد على أسلوب المسح بالعينة الذي يقوم على اختيار عينة عشوائية ممثلة لمجتمع الدراسة، وسنعمد في تحليل الإستبيان على برنامج SPSS 22، من خلال حساب مجموعة من الأدوات الإحصائية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري، إضافة إلى إجراء اختبار Sample T- « One « Test لإختبار صحة الفرضيات.

## 2. القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات حسب المعايير الدولية

### للمحاسبة والإبلاغ المالي

يظهر مصطلح القيمة العادلة كأحد مداخل القياس والتقييم في العديد من المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية نذكر على سبيل المثال لا الحصر المعيار "IAS 16" العقارات والآلات والمعدات، المعيار "IAS 38" الأصول الغير ملموسة، المعيار "IAS 32" الأدوات المالية: العرض، المعيار "IFRS 5" الأصول الغير متداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات الغير مستمرة، إضافة إلى العديد من المعايير الأخرى أبرزها المعيار الدولي "IFRS 13" المعنون بقياس القيمة العادلة الذي تناول كيفية قياس القيمة العادلة.

إن تقييم التثبيت هو عبارة عن محاولة الوصول إلى القيمة العادلة له، غير أن هذه القيمة استرشادية تقديرية، أما إعادة تقييم التثبيت فيقصد بها تعديل قيمته الدفترية لكي تقترب من قيمته العادلة أو الجارية، ويترتب على عملية إعادة التقييم أن تصبح قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه أكبر أو أقل من قيمته الدفترية قبل إعادة تقييم، ويتم الإفصاح عنه في التقارير المالية للسنة الجارية بالقيمة المتحصل عليها بعد عملية إعادة التقييم(حافي و الحاج، 2017، 361-362).

أما الإفصاح فيعرف على أنه عملية تقديم المعلومات والبيانات لمستخدميها بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات(غافل، 2017، 360).

**1.2. تعريف القيمة العادلة:** عرّف معيار المحاسبة الدولي "IAS 32" القيمة العادلة على أنها السعر الذي سيتم استلامه من أجلبيع أصل أو دفع لتحويل التزام في معاملة بين المشاركين في السوق في تاريخ التقييم مع توفر شروط المنافسة العادية( BOUAZIZ, 2013، 29).

## 2.2. مداخل تقييم القيمة العادلة:

حدد المعيار المحاسبي الأمريكي رقم 157 ثلاث مداخل لقياس القيمة العادلة وهي(زرقون و بن يدير، 2016، ص6):

**1.2.2. منهج السوق:** يستخدم مدخل السوق عند تقييم الأسعار الممكن ملاحظتها من المعلومات الملائمة التي توفرها عمليات السوق، بما في ذلك الموجودات المتشابهة أو المقارنة ويتطلب هذا المدخل وجود معلومات عن المعاملات القابلة للمقارنة.

**2.2.2. منهج التدفقات المستقبلية :** يعتبر هذا المدخل الأكثر شيوعا لتقييم الموجودات الطويلة الأجل، وهو قابل للتطبيق مباشرة لأن معظم الموجودات الطويلة الأجل ناتجة عن منفعة اقتصادية تعود على مالك الموجود.

**3.2.2. منهج التكلفة الاستبدالية :** يعتمد هذا المدخل على تحديد التكلفة الجارية لاستبدال الموجود بعد تسويتها بسبب عوامل التقادم إذ يتم قياس الموجود بتكلفة الحصول على موجود جديد بطاقة مشابهة وفي نفس تاريخ قياسه.

إن مفهوم القيمة العادلة هو مفهوم 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 Mohamed Saïd, 2016, 674).

### 3.2. عرض بعض المعايير التي تطرقت على القيمة العادلة كأساس للتقييم:

يعتبر مدخل القيمة العادلة من أهم مداخل تقييم عناصر قائمة المركز المالي التي جاءت بها المعايير المحاسبية الدولية IAS، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، ونظرا للأهمية الكبيرة التي تحظى بها التثبيات في المؤسسة فإن المعايير التي تنظم وتحكم المعالجة المحاسبية للتثبيات متعددة وكثير، ولقد تطرقت كل هذه المعايير إلى إمكانية اعتماد القيمة العادلة في تطبيقها، وسنحاول في الجدول الموالي عرض أهم المعايير التي تطرقت إلى إمكانية اعتماد القيمة العادلة كأساس لتقييم التثبيات والإفصاح عنها.

الجدول رقم 01: جدول يبين بعض المعايير التي تسمح بالإعتماد على القيمة العادلة في

#### تقييم التثبيات

معايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS		المعايير المحاسبية الدولية IAS	
رقم المعيار	إسم المعيار	رقم المعيار	إسم المعيار
IAS 16	العقارات، الآلات والمعدات.	IFRS 5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات المستمرة.
IAS 32	الأدوات المالية: العرض.	IFRS 7	الأدوات المالية: الإفصاحات.
IAS 36	الهبوط في قيمة الأصول.	IFRS 9	الأدوات المالية.
IAS 38	الأصول الملموسة غير.	IFRS 10	القوائم المالية الموحدة.
IAS 40	العقارات الإستثمارية.	IFRS 12	الإفصاح عن الحصص في منشآت أخرى.
IAS 41	الزراعة.	IFRS 13	قياس القيمة العادلة.

المصدر: من إعداد الباحثان

كما سبق وأن أشرنا فإنه رغم أن إعادة تقييم التثبيات والإفصاح عنها على أساس القيمة العادلة جاءت به معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، وتبناه النظام المحاسبي المالي، إلا أن ممارسي مهنة المحاسبة يهتمون هذه الوظيفة ذات الأهمية الكبير، لذا سنحاول في المحور الموالي التعرف على مبررات ذلك من خلال الدراسة الميدانية.

### 3. الدراسة الميدانية

سنتناول في هذا المحور الدراسة الميدانية والتي تمت بالاعتماد على الإستبيان كأداة لجمع البيانات من خلال توزيعها على عينة الدراسة، حيث سنقدم في البداية وصفا لمجتمع وعينة الدراسة، وبعدها دراسة صدق وثبات الإستبيان، ثم نقوم بعرض أجوبة عينة الدراسة والمعالجة الإحصائية لها بهدف التوصل إلى النتائج المرجوة من هذه الدراسة.

#### 1.3. وصف مجتمع وعينة الدراسة:

**1.1.3 مجتمع الدراسة:** يتمثل مجتمع الدراسة في الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في الجزائر، وهم الفئة المعنية بتطبيق القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم التثبيات باعتبارهم إما ناشطين في البيئة المحاسبية الجزائرية أو قائمين على التعليم المحاسبي فيها وتسييرها وإصلاحها، وهي تمثل المجموعة الكلية التي يسعى الباحثان إلى تعميم النتائج المتوصل إليها عليها، حيث يتمثل المهنيين المحاسبين في الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على اختلاف مكان عملهم، سواءً في مكاتب خاصة أم في مؤسسات عمومية أو مؤسسات خاصة، بينما يتمثل الأكاديميين في الأساتذة الجامعيين والباحثين في مجالات المحاسبة والمراجعة الجبابة والمالية، على اختلاف مكان عملهم سواء في مخابر بحث أو في جامعات ومدارس عليا.

**2.1.3 عينة الدراسة:** تم اختيار عينة الدراسة بطريقة عشوائية حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة استبيان على مجموعة من الأساتذة الجامعيين والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، إضافة إلى بعض المحاسبين والمراجعين في المؤسسات العمومية والخاصة، وتم استرجاع 41 استمارة أي ما يقدر بنسبة 82% من الإستمارات الموزعة، وكانت 37 استمارة منها صالحة ما يقدر بنسبة 74% من الإستمارات الموزعة.

## 3.1.3. خصائص عينة الدراسة:

يوضح الجدول التالي خصائص عينة الدراسة

الجدول رقم 02: جدول يبين خصائص أفراد العينة

المتغير	الحالة	التكرار	النسبة المئوية
السن	أقل من 30 سنة	8	21.62%
	من 31 إلى 40 سنة	19	51.35%
	من 41 إلى 50 سنة	1	2.7%
	50 سنة فأكثر	9	24.33%
المؤهل العلمي	ليسانس	12	32.44%
	ماستر	9	24.32%
	ماجستير	7	18.92%
	دكتوراه	9	24.32%
التخصص	محاسبة	16	43.24%
	مراجعة	6	16.22%
	جباية	3	8.11%
	مالية	12	32.43%
المستوى الوظيفي	خبير محاسب	8	21.62%
	محافظ حسابات	11	29.74%
	محاسب متخصص	9	24.32%
	محلل مالي	2	5.4%
	أستاذ باحث	7	18.92%
سنوات الخبرة المهنية	أقل من سنة	0	0%
	من سنتين إلى 5 سنوات	8	21.62%
	من 6 إلى 10 سنوات	13	35.14%
	11 سنة فأكثر	16	43.24%

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على الاستمارات المسترجعة، وبناء على مخرجات SPSS



نلاحظ من الجدول أعلاه تنوع في خصائص عينة الدراسة وهذا ما يعطي أكثر مصداقية لنتائج الإستبيان لإحتواء العينة على فئات مختلفة بالنسبة لكل متغير.

### 2.3. ثبات وصدق أداة الدراسة:

**1.2.3. اختبار صدق الإستبيان:** بهدف التأكد من الصدق الظاهري للإستبيان الدراسة وصلاحيته عباراته من حيث الصياغة والوضوح قمنا بعرض الإستبيان على مجموعة من المحكمين الأكاديميين منهم المختصين في مجال الدراسة ومنهم المتمرسين في مناهج البحث العلمي وإعداد الإستبيان، وتم إجراء التعديلات التي تم اقتراحها من طرف المحكمين.

**2.2.3. اختبار ثبات الإستبيان:** يقصد بثبات الاستبيان مدى اتساق النتائج، بحيث لو تم إعادة أو تكرار نفس الإستبيان لأدى إلى الحصول على نفس النتائج، ويتم اختبار ثبات الإستبيان بتطبيقه على عينة استطلاعية قبل العينة النهائية (قدي، 2009، 113).

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس درجة ثبات الاستبيان، وتعتمد هذه الطريقة على قياس الاتساق الداخلي وتعطي فكرة عن اتساق الأجوبة مع بعضها البعض، حيث تقوم بحساب معامل التباين لكل سؤال، ليتم حذف السؤال الذي يكون معامل تباينه ضعيفا أو سالباً.

### الجدول رقم 03: جدول يوضح قيمة معامل ألفا كرونباخ لمحاو الإستبيان

المحور	العنوان	قيمة معامل ألفا كرونباخ
الأول	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج.	0.808
الثاني	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى معيقات هذا المنهج	0.661
الثالث	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عيوبها المتعددة.	0.616

المصدر: من إعداد الباحثان بناء على مخرجات SPSS

تم اختبار ثبات الإستبيان قبل الصياغة النهائية له، حيث قمنا بتوزيعه على عينة إستطلاعية تتكون من عشر أفراد، وبعد توزيع واسترجاع الإستمارات تم إجراء اختبار ألفا

كرونباخ على إجابات أفراد العينة الإستطلاعية، وقد بلغ معامل ألفت كرونباخ للإستبيان 91.5% وهي نسبة مرتفعة جداً، بينما كان معامل ألفا كرونباخ بالنسبة لكل محور من محاور الدراسة على حدى أكبر من 60% كما هو موضح في الجدول وهيمعدلات مرتفعة تدل على ثبات أداة الدراسة، بحيث لو تم إعادة أو تكرار نفس الإستبيان لأدى إلى الحصول على نفس النتائج، إذن بإمكاننا توزيع الإستبيان والاعتماد على نتائجه .

### 3.3. منهجية الدراسة الميدانية:

بعد اختبار صدق وثبات الاستبيان وتأكدنا من تميزها بصدق قوي قمنا بتوزيع الاستبيان على عينة الدراسة المقدره بـ 50 فرد وتم استرجاع 37 استمارة صالحة، وقمنا بتفريغ هذه الإستمارات في البرنامج الإحصائي SPSS 22، واستخدمنا مقياس ليكرت الخماسي لتحديد درجة موافقة المستجيبين على كل فقرة من فقرات الاستبيان، وتحويلها إلى بيانات يمكن قياسها ووصفها إحصائياً، بحيث حصلت كل إجابة على درجة من 1 إلى 5 كما يلي: موافق بشدة "5"، موافق "4"، محايد "3"، غير موفق "2"، غير موافق بشدة "1".

قمنا بالاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري إضافة إلى اختبار Sample One « T-Test » ، حيث تم حساب الوسط المرجح والذي يمثل وسط الاختبار في مقياس خماسي الاتجاهات والبالغ قيمته "3" لكل بند من بنود الاستبيان كما يلي:

بحيث كلما زاد متوسط الإجابات على فقرة من الفقرات وارتفع عن "3" كلما زادت درجة الموافقة عليها، والعكس صحيح أي كلما قلّ متوسط الإجابات على فقرة من الفقرات وارتفع عن "3" كلما نقصت درجة الموافقة عليها.

يستخدم اختبار One « Sample T-Test لمقارنة الأوساط الحسابية لعينة الدراسة بقيمة وسط حسابي مرجح (وسط الاختبار) وهو "3"، إذ يتم حساب قيمة « t » واستخراج مستوى دلالتها، فإذا كان مستوى المعنوية أقل من أو يساوي (0.05) فإن هناك فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية عن وسط الاختبار، أمّا كان مستوى المعنوية أكبر من (0.05) فإنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عن وسط الاختبار، وبحيث تقبل الفرضية البديلة إذا كانت

القيمة المعنوية أقل أو تساوي (0.05) وتقبل الفرضية العدمية إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من (0.05).

#### 4.3. عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية:

بعد اختبار الصدق والثبات والقيام بالتعديلات اللازمة وتوزيع الإستمارات على عينة الدراسة واسترجاعها، سنقوم عرض إجابات أفراد العينة على محاور الإستبيان وتحليلها إعتقادا على بعض الأدوات الإحصائية وهي الوسط الحسابي، الإنحراف المعياري.

**1.4.3. عرض وتحليل إجابات المحور الأول:** اتجاهات أفراد العينة حول ما إذا كان عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية يرجع إلى عدم فهم هذا المنهج.

#### الجدول رقم 04: جدول يوضح إجابات أفراد العينة على المحور الأول من الإستبيان

الرقم	البيان	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري
1	لا يتمتع ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بفهم واضح للنظام المحاسبي المالي SCF	3.43	1.04
2	لا يهتم ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بالمستجدات المحاسبية الدولية	3.89	0.93
3	لا يدرك ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر أن النظام المحاسبي المالي يسمح بالاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيات	2.83	1.16
4	لا يتمتع ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بمستوى الوعي الذي يؤهلهم لاستيعاب مفهوم القيمة العادلة والاعتماد عليها في تقييم التثبيات.	3.27	1.28
5	عدم إدراج مفهوم ومدخل القيمة العادلة في مناهج التعليم المحاسبي الأكاديمي شكل نوع من الغموض لدى ممارسي مهنة المحاسبة حول مفهوم القيمة العادلة.	3.75	1.16
6	تعدد الإصدارات والمعايير المتعلقة بالقيمة العادلة شكل نوع من	3.32	1.08

		الغموض لدى ممارسي مهنة المحاسبة حول مفهومها وكيفية الإعتقاد عليها.	
1.09	3.51	غياب اتفاق على تعريف أو تفسير محدد لمدخل القيمة العادلة خلق نوع من الغموض لدى ممارسي مهنة المحاسبة حول مفهومها وكيفية الإعتقاد عليها.	7

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على الإستمارات المسترجعة، وبناء على مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول اعلاه أن متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الأول تتراوح بين ( 2.83-3.89)، والانحرافات المعيارية تتراوح بين (0.93-1.28) وهي مرتفعة نوعا ما، أي أن إجاباتهم تميل إلى الموافقة على فقرات هذا المحور ولكنها لاتعرف تجانس كبير حيث أن إجابات بعض أفراد العينة كانت متباينة عن الأغلبية وقد يرجع ذلك إما لعدم موافقتهم على بعض الفقرات أو لعدم فهمها أصلا، وبمحاولة تفسير متوسط كل فقرة على حدى نجد أن متوسط الفقرة الثانية (2.83) وهو أقل من وسط الإختبار (3)، والانحراف المعياري (1.16) وهو ليس بالانحراف الكبير، وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد العينة غير موافقون على أن عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبة الجزائرية يرجع إلى عدم إدراك ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر أن النظام المحاسبي المالي يسمح بالاعتماد على القيمة العادلة في إعادة تقييم التثبيات، بينما باقي المتوسطات أكبر من (3) وهي تميل إلى الموافقة ولكن بدرجة قليلة نظر للتباين المرتفع نوعا ما، حيث نفسر ذلك بأنه يوجد تضارب بين إجابات أفراد العينة بين موافق وغير موافق، ولكن باعتبار أن متوسطات إجابات أفراد العينة كانت أكبر من (3) فإنه تميل إلى الموافقة بدرجة منخفضة، وعليه يمكن القول أن أغلب الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر يُرجعون عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية يرجع إلى عدم فهم هذا المنهج.

**2.4.3. عرض وتحليل إجابات المحور الثاني:** اتجاهات أفراد العينة حول ما إذا كان عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى يرجع معيقات هذا المنهج.

## الجدول رقم 05: جدول يوضح إجابات أفراد العينة على المحور الثاني من الإستبيان

الرقم	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	النظام المحاسبي لكل المؤسسات مصمم حسب التكلفة التاريخية لذا يصعب إعادة تصميمه حسب مقياس القيمة العادلة	3.94	1.2
2	صعوبة التحول من القياس المستند إلى التكلفة التاريخية إلى القياس المستند إلى القيمة العادلة	3.67	1.08
3	صعوبة تحديد القيمة العادلة للثبتيات في ظل عدم استقرار الأسعار وتزايد معدلات التضخم في الجزائر	3.91	0.86
4	ركود السوق المالي الجزائري مما يصعب تحديد القيمة العادلة للثبتيات المالية	4.05	1.1
5	لا تتمتع الأسواق الجزائرية للثبتيات المادية بالمنافسة الكاملة وهي متأثرة بشكل كبير بالاحتكار والتدخل الحكومي.	4.13	0.63
6	عدم وجود قاعدة بيانات أو نظام معلومات للإقتصاد الوطني يشمل أسعار الثبتيات المادية كما هو الحال مع الثبتيات المالية في البورصات	4.29	0.74
7	قلة المقيمين المؤهلين في المجال العقاري يعيق تحديد القيمة العادلة للعقارات	4	0.88
8	التشريع الضريبي الجزائري لا يشجع على اعتماد القيمة العادلة	4.43	0.83

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على الإستمارات المسترجعة، وبناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول اعلاه أنه تتراوح متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الإستبيان بين (3.67 - 4.43) وجميع هذه الأوساط أكبر من وسط الإختبار (3)، وهذا يدل على درجة موافقة كبيرة من قبل الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر على أن عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن الثبتيات في البيئة المحاسبية الجزائرية يرجع إلى معيقات هذا المنهج المذكورة في فقرات هذا المحور، حيث نرى أن متوسطات هذه الفقرات "4"، "5"، "6"، "7"، "8" قد تجاوزت قيمتها العدد (4)، وهذا ما يدل على أن أغلب أفراد عينة الدراسة يرجعون أسباب عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح

عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى بعدم تشجيع التشريع الضريبي المؤسسات للإعتماد على القيمة العادلة وعدم توفر الأسعار العادلة للتثبيات بشكل دائم وقلّة المقيمين العقاريين وركود السوق المالي الجزائري بدرجة أكبر، كما أن إجابات أفراد العينة على الفقرات السابقة الذكر أكثر تجانسا من الفقرات الأخرى حيث أن انحرافها المعياري لم يتجاوز (1.1)، بينما يميل الوسط الحسابي لباقى فقرات هذا المحور إلى الموافقة ولكن بدرجة أقل حيث تتراوح باقى المتوسطات بين ( 3.67-3.94) وهي معدلات مرتفعة أيضا وتدل على موافقة أفراد العينة على الفقرات، إلا أنها منخفضة نسبيا أي تمت الموافقة عليها بنسب أقل.

**3.4.2. عرض وتحليل إجابات المحور الثالث:** اتجاهات أفراد العينة حول ما إذا كان عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى يرجع عيوبها المتعددة.

#### الجدول رقم 06 : جدول يوضح إجابات أفراد العينة على المحور الثالث من الإستبيان

الرقم	البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تحيز القائم بعملية القياس في تقدير القيمة العادلة للتثبيات يؤثر على مصداقية نتائج عملية التقييم	4.32	0.62
2	التخوف من عدم عرض التقارير المالية في وقتها المحدد لأن تحديد القيمة العادلة للتثبيات يتطلب بعض الوقت	4.45	0.55
3	ارتفاع تكلفة تحديد القيمة العادلة للتثبيات مقارنة ببدائل التقييم الأخرى	4.10	0.90
4	استخدام القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيات يفتح المجال للتلاعب بما يخدم أطراف معينة على حساب أطراف أخرى	4.16	0.6
5	بالنسبة للمجمعات يمكن أن يزيد اعتماد القيمة العادلة كأساس لتقييم التثبيات من تعقيد إجراءات توحيد الحسابات	1.9	0.7
6	الإحتمال الكبير لتحقيق نتائج تقييم خاطئة في ظل صعوبة الحصول على مؤشرات اقتصادية حقيقية تساعد في حساب القيمة العادلة للتثبيات كمعدلات التضخم.	4.2	0.49

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على الإستمارات المسترجعة، وبناء على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أنهاستثناء "الفقرة 5" فإن متوسطات إجابات أفراد العينة على فقرات المحور الثاني من الإستبيان تتراوح بين (4.10-4.45) وجميع هذه الأوساط أكبر من وسط الإختبار (3) وهي تميل إلى الموافقة أو الموافقة بشدة، كما أن الإنحرافات المعيارية لهذه الفقرات كلها أقل من (0.9) وهذا يدل على التوافق والتجانس بين إجابات أفراد العينة، أما فيما يتعلق بـ "الفقرة 5" فقد بلغ الوسط الحسابي (1.9) وهو معدل منخفض وأقل من وسط الإختبار (3) وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى عدم الموافقة على محتواها، كما أن إنحرافها المعياري يساوي (0.7) وهو انحراف منخفض يدل على إجماع أفراد العينة على عدم الموافقة على محتوى "الفقرة 5"، وبالتالي فإن أغلب الأكاديميين والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر الذين شملتهم عينة الدراسة لا يوافقون على أن إعتقاد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية يزيد من تعقيد إجراءات توحيد الحسابات في المجمعات، بين هم يوافقون على باقي فقرات المحور الثالث، أي أن الأكاديميين والممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر يوافقون على أن عدم إعتقاد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية يرجع على التخوف من سلبياتها وعبوبها المتعددة والمتمثلة في تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي في تحديد القيمة العادلة للتثبيات وعدم عرض التقارير المالية في وقتها المحدد، ارتفاع تكلفة تحديد القيمة العادلة للتثبيات مقارنة بالبدائل الأخرى، استخدام القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيات يفتح المجال للتلاعب بما يخدم أطراف معينة على حساب أطراف أخرى، إضافة إلى الإحتمال الكبير لتحقيق نتائج تقييم خاطئة في ظل صعوبة الحصول على مؤشرات اقتصادية حقيقية تساعد في حساب القيمة العادلة للتثبيات كمعدلات التضخم.

### 5.3. إختبار صحة الفرضيات:

سنقوم بالإعتماد على إختبار « One T-Test » « Sample T-Test » لتحليل أجزاء الإستبيان عند مستوى معنوية 0.05 لإختبار صحة الفرضيات كما هو موضح في الجدول التالي:

## الجدول رقم 07: جدول يوضح نتائج تطبيق اختبار « One T-Test » على

## محاور الإستبيان

المحور	عنوان المحور	الوسط الحسابي	قيمة t	مستوى المعنوية
الأول	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج.	3.43	3.46	0.001
الثاني	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى معيقات هذا المنهج.	4.05	12.63	0.000
الثالث	يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عيوبها المتعددة.	3.86	13.60	0.000

المصدر: من إعداد الباحثان بناءا مخرجات SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الوسط الحسابي لجميع المحاور أكبر من (3) وسط الإختبار، وبما أن مستوى المعنوية لجميع الفرضيات أقل من 0.05، وقيم t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية المقدر بـ 1.688 حيث قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية، فإن هذا يعني قبول الفرضية الرئيسية للدارسة والمتمثلة في أنه يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى مجموعة من المبررات من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر.

## 1.5.3 اختبار صحة الفرضية الأولى:

حصلت فقرات المحور الأول على وسط حسابي يقدر بـ (4.05) وهو أكبر من (3) وسط الإختبار مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تميل إلى الموافقة، وبما أن قيمة t المحسوبة بلغت (3.46) وهي أكبر من قيمة t الجدولية حيث قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت t المحسوبة أكبر من t الجدولية، ومستوى المعنوية بلغ 0.001 وهو أصغر من 0.05، فإن هذا يعني قبول الفرضية الأولى المتمثلة في أنه يرجع عدم



اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى عدم فهم هذا المنهج من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا حسب التفصيل الذي تم التطرق إليه في فقرات الإستبيان.

### 2.5.3 اختبار صحة الفرضية الثانية:

حصلت فقرات المحور الأول على وسط حسابي يقدر ب (4.05) وهو أكبر من (3) وسط الإختبار مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تميل إلى الموافقة، وبما أن قيمة  $t$  المحسوبة بلغت (12.63) وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية حيث قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت  $t$  المحسوبة أكبر من  $t$  الجدولية، ومستوى المعنوية بلغ 0.000 وهو أصغر من 0.05، فإن هذا يعني قبول الفرضية الثانية المتمثلة في أنه يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى المعوقات المتعددة لهذا المنهج من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا استنادا إلى المعوقات التي تم ذكرها في فقرات الإستبيان.

### 3.5.3 اختبار صحة الفرضية الثالثة:

حصلت فقرات المحور الأول على وسط حسابي يقدر ب (3.86) وهو أكبر من (3) وسط الإختبار مما يدل على أن إجابات أفراد العينة كانت تميل إلى الموافقة، وبما أن قيمة  $t$  المحسوبة بلغت (13.60) وهي أكبر من قيمة  $t$  الجدولية حيث قاعدة القرار تنص على رفض الفرضية العدمية إذا كانت  $t$  المحسوبة أكبر من  $t$  الجدولية، ومستوى المعنوية بلغ 0.000 وهو أصغر من 0.05، فإن هذا يعني قبول الفرضية الثالثة المتمثلة في أنه يرجع عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس للإفصاح عن التثبيات في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تعدد عيوبها من وجهة نظر الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في ولاية الجزائر، وهذا بناء على السلبيات والعيوب التي تم ذكرها في فقرات الإستبيان.

#### 4. الخاتمة:

تعتبر القيمة العادلة أحد مداخل القياس والتقييم التي جاءت بها المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، ولقد تبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري حيث يسمح باعتمادها في التقييم اللاحق للنتائج، إلا أن أغلب ممارسي مهنة المحاسبة في لا يعتمدون على هذا المنهج لأسباب متعددة، منها ما يتعلق بالبيئة المحاسبية الجزائرية والإقتصاد الوطني ككل، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلا أنه يمكن عرض بعض هذه المبررات من خلال ثلاث جوانب تتمثل في سلبيات تتعلق بكفاءة ومستوى المهنيين المحاسبين، وسلبيات تتعلق بالإقتصاد الوطني ككل، وسلبيات تتعلق بمنهج القيمة العادلة في حد ذاته.

#### 5. النتائج:

كان الهدف من هذه الدراسة معرفة ما إذا كان معرفة مبررات عدم اعتماد القيمة العادلة كأساس لإعادة تقييم النتائج والإفصاح عنها في البيئة المحاسبية من وجهة نظر عينة الأكاديميين والمهنيين المحاسبين في الجزائر، وقد توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه هناك فعلا مجموعة من المبررات تتمثل في:

- عدم فهم هذا المنهج من قبل ممارسي مهنة المحاسبة ويرجع ذلك إلى عدم الإهتمام بالمستجدات المحاسبية الدولية وعدم فهمها بوضوح، مما يرجع إما لعدم تمتعهم بمستوى الوعي الذي يؤهلهم لفهمها أو لعدم إدراجها في مناهج التعليم المحاسبي، إضافة إلى أن تعدد الإصدارات والمعايير المتعلقة بالقيمة العادلة وغياب اتفاق على تعريف أو تفسير محدد لمدخل لها شكل نوع من الغموض لديهم حول مفهومها وكيفية الإعتماد عليها بدرجة أقل.

- المعوقات الكثيرة لإعتماد هذا المنهج في البيئة المحاسبية الجزائرية وأبرزها أن النظام المحاسبي لكل المؤسسات مصمم حسب التكلفة التاريخية ويصعب تحويله إلى مقياس القيمة العادلة، إضافة إلى عدم تشجيع النظام الضريبي الجزائري المؤسسات للإعتماد عليها، صعوبة تحديد القيمة العادلة للنتائج في ظل عدم استقرار الأسعار وعدم تمتع الأسواق بالمنافسة الكاملة وهي متأثرة بشكل كبير بالاحتكار والتدخل الحكومي وتزايد معدلات التضخم في ركود السوق المالي، عدم وجود قاعدة بيانات أو نظام معلومات للإقتصاد الوطني يشمل

أسعار التثبيات المادية مع قلة المقيمين العقاريين، إضافة إلى عدم تشجيع النظام الضريبي الجزائري المؤسسات للإعتماد على القيمة العادلة.

- العيوب المتعددة لهذا المنهج تحيز القائم بعملية القياس المحاسبي في تحديد القيمة العادلة للتثبيات وعدم عرض التقارير المالية في وقتها المحدد، ارتفاع تكلفة تحديد القيمة العادلة للتثبيات مقارنة بالبدائل الأخرى، استخدام القيمة العادلة في الإفصاح عن التثبيات يفتح المجال للتلاعب بما يخدم أطراف معينة على حساب أطراف أخرى، إضافة إلى الإحتمال الكبير لتحقيق نتائج تقييم خاطئة في ظل صعوبة الحصول على مؤشرات اقتصادية حقيقية تساعد في حساب القيمة العادلة للتثبيات كمعدلات التضخم.

## 6. التوصيات:

بهدف الاستفادة من مدخل القيمة العادلة في تعزيز التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي نوصي بالعمل على تهيئة البيئة المحاسبية الجزائرية للتجاوب مع المستجدات المحاسبية الدولية من خلال:

- العمل على تنشيط بورصة الجزائر والتشجيع على إنشاء الشركات ذات الأسهم.
- تحسين مناهج التعليم المحاسبي بما يتماشى مع المستجدات المحاسبية الدولية.
- التحيين المستمر للنظام المحاسبي المالي والتشريع الضريبي بما يتماشى مع المستجدات المحاسبية الدولية.

ونوصي المهنيين المحاسبين بضرورة الإطلاع المستمر على المستجدات المحاسبية الدولية، وضرورة تكوين أنفسهم وتحيين معارفهم بشكل مستمر.

كما نوصي الأكاديميين بضرورة البحث في مجال المعايير المحاسبية الدولي والإهتمام بمستجداتها، والإستفادة من التجارب الرائدة في تطبيقها، سواءا على المستوى العربي مثل السعودية ومصر، أو على المستوى العالمي.

## 6. قائمة المراجع:

### • المؤلفات:

- عبد المجيد قدي (2009)، أسس البحث العلمي في العلوم الإقتصادية والإدارية-الرسائل والأطروحات- (الطبعة الأولى). الجزائر: دار الأبحاث للترجمة والنشر والتوزيع.

### • المقالات:

- حسين جميل غافل. (2017)، أثر جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على قرارات مستخدميها -دراسة تطبيقية في مجموعة من الشركات العراقية-، مجلة الغري للعلوم الإقتصادية والإدارية ، 14 (1).

- محمد زرقون، فارس بن يدير (2016)، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائري-دراسة ميدانية-، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية (4)، الجزائر: جامعة ورقلة.

- هدى حافي، عامر الحاج (2017)، المعالجة المحاسبية لإعادة تقييم التثبيات العينية مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب وحدة استيراد-تصدير-، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية (22)، الجزائر: جامعة بسكرة.

### • المراجع باللغات الأجنبية:

- MOHAMED ZAHER BOUAZIZ(2013), IMPLICATIONS DE LA COMPTABILISATION DES INSTRUMENTS FINANCIERS A LA JUSTE VALEUR L'ALLOCATION OPTIMALE DES RESSOURCE, CANADA: UNIVERSITE DE QUEBEC A MONTREAL.

- Saidani Mohamed Saïd (2016), La juste valeur: une nouvelle technique d'évaluation, Vol. 1 N 9°, REVUE EL WAHAT POUR LES RECHERCHEURS ET LES ETUDES les Etudes, Université de Ghardaïa, ALGERIE.