وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ..... /2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعـــــة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة:

امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر

دراسة حالة عينة من المهنيين والاكاديميين

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطلبة:

- عزالدين سلامة
- عزالدين زمالي

تحت إشراف الأستاذ:

- رفيق يوسفي

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقـــــــــــب	الرتبـــــــة العلميـــــــة	الصفـــــــــــــــة
مصعب دعاس	استاذ مساعد – ب -	رئيســـــــــــــــــــا
رفيق يوسفي	استاذ محاضر – ب -	مشرفـــــــا ومقـررا
يوسف عبادلية	استاذ مساعد – ب -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2017/2016

وزارة التعليم العالـي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسـي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ..... /2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

دفعـــة: 2017

الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم مالية ومحاسبة

عنوان المذكرة:

امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر

دراسة حالة عينة من المهنيين والاكاديميين

التخصص: مالية المؤسسة

من إعداد الطلبة:

- عزالدين سلامة
- عزالدين زمالي

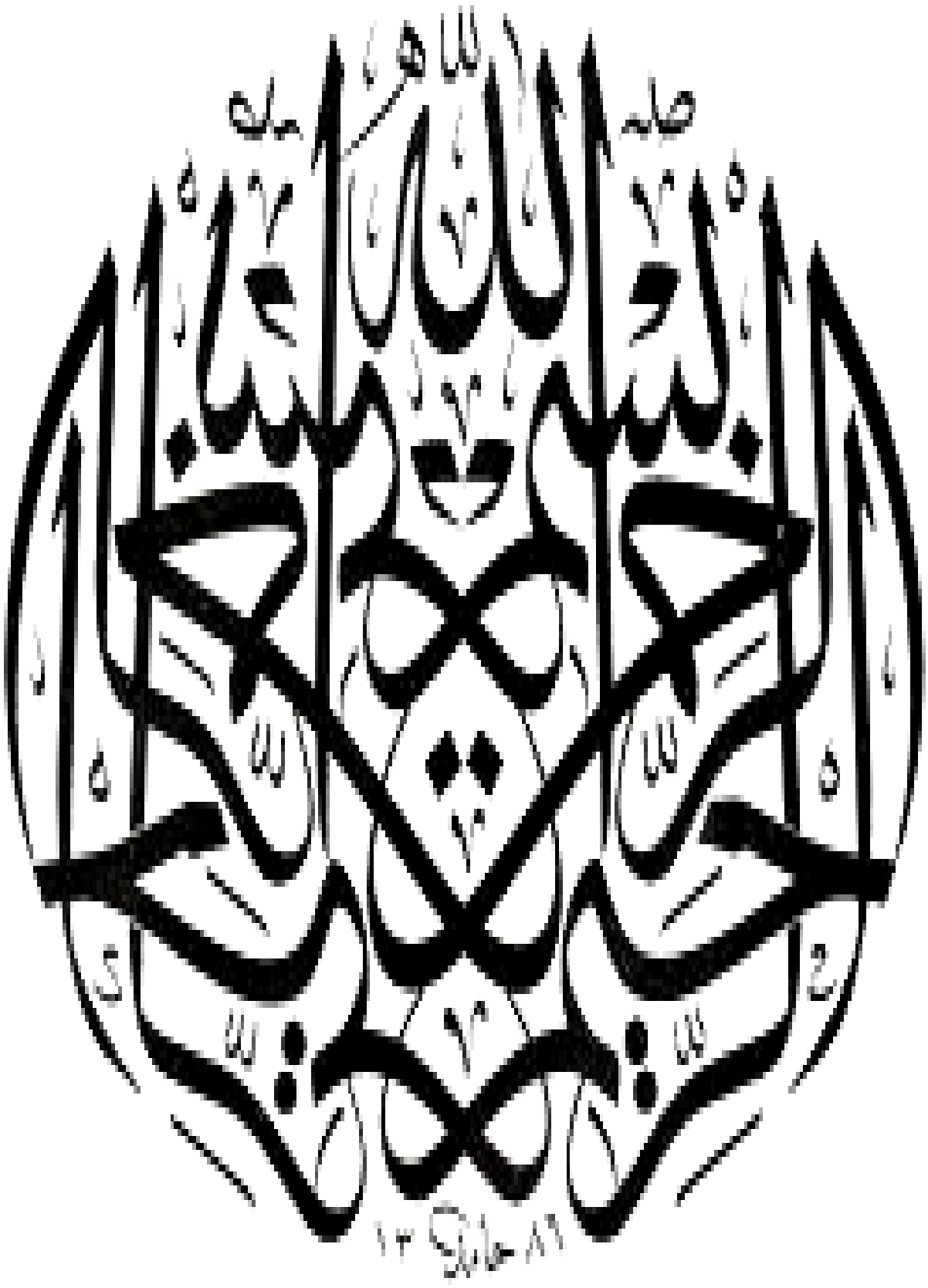
تحت إشراف الأستاذ:

- رفيق يوسفي

نوقشت أمام اللجنة المكونة من الأساتذة:

الاسم واللقـــــــــب	الرتبـــــة العلميـــــة	الصفـــــــــــة
مصعب دعاس	استاذ مساعد – ب -	رئيســـــــــــــــا
رفيق يوسفي	استاذ محاضر – ب -	مشرفـــــا ومقـررا
يوسف عبادلية	استاذ مساعد – ب -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية:2017/2016



كلمة شكر

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه،

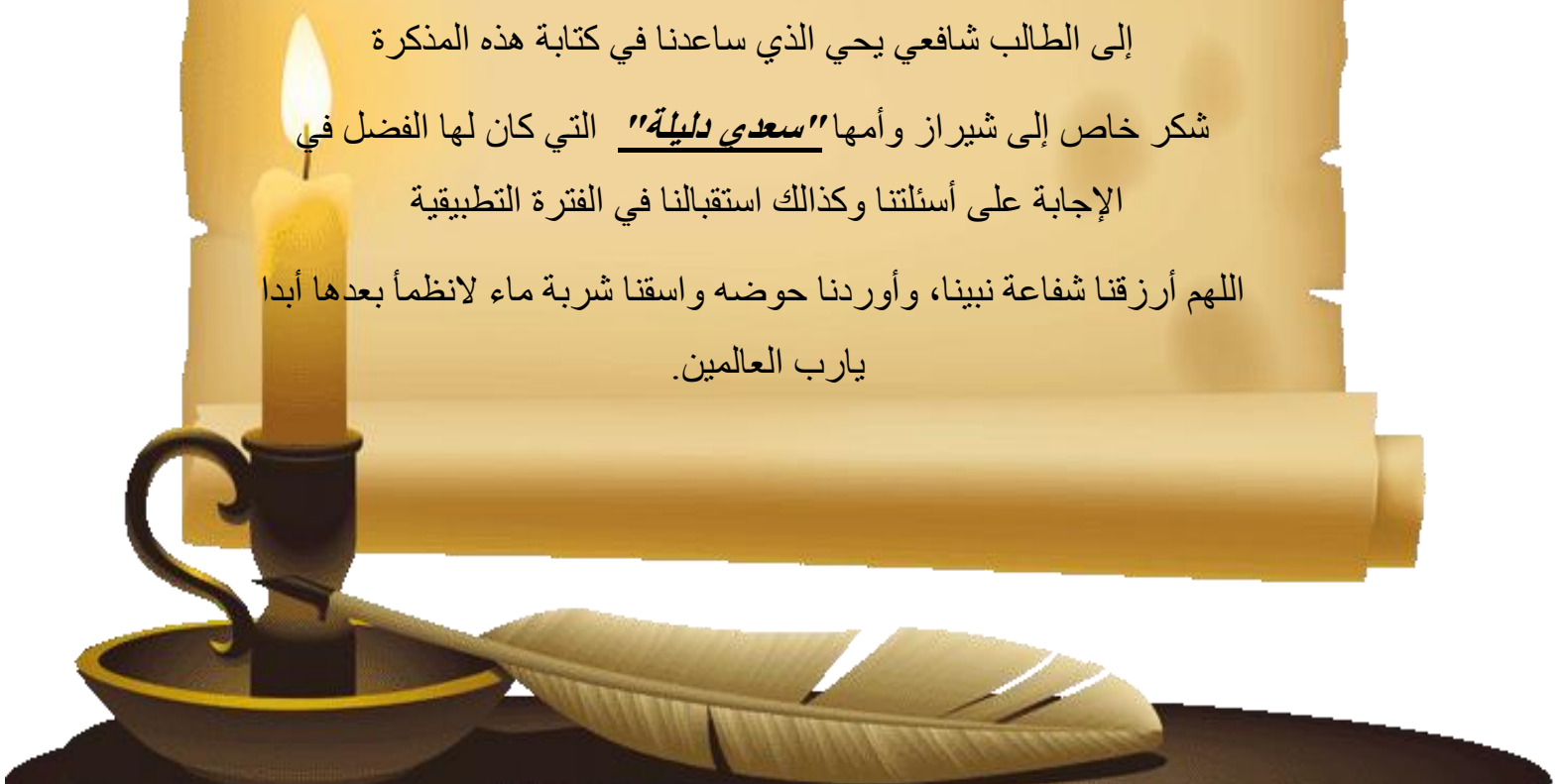
كما يليق بجلال وجهه وعظيم سلطانه،

اللهم لك الحمد حتى ترضى ،والصلاة والسلام على خير خلق الله محمد وعلى آله وصحبه والتابعين بإحسان إلى يوم الدين، أما بعد فقد قال عزوجل " **ولإن شكرتم لأزيدنكم** " سورة إبراهيم (7)، قال رسول الله صلى الله عليه وسلم في حديث صحيح "من لم يشكر الناس، لم يشكره الله "لذا نتقدم بالشكر الجزيل إلى الدكتور رفيق يوسفي الذي كان لنا الدليل المرشد و الخ الكبير الصبور خلال فترة البحث، وعلمنا ظان النجاح ليأتي إلا بعد الصبر والجد في العمل، إلى جميع أساتذة العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ،خاصة الدكتور سامي عمري ،الدكتور حفيظ عبد الحميد الدكتور بطوري رمضان ، الدكتور زايدي عبد السلام ،الدكتورة حنان دريد،

إلى الطالب شافعي يحي الذي ساعدنا في كتابة هذه المذكرة

شكر خاص إلى شيراز وأمها ***"سعدى دليلة"*** التي كان لها الفضل في الإجابة على أسئلتنا وكذالك استقبالنا في الفترة التطبيقية

اللهم أرزقنا شفاعة نبينا، وأوردنا حوضه واسقنا شربة ماء لانظمأ بعدها أبدا يارب العالمين.



اهداء

{وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا} صدق الله العظيم

إلى من أوصاني بهما الرحمانى إلى أغلى ما أملك في الدنيا إلى التي حملتني
وهنا ووضعتني وهن وأرضعتني عذب الحنان وصفاء الحب وخالص
العطاء حتى وصلت إلى أسمى المراتب روح أمي الطاهرة تغمدها الله برحمته و أسكنها فسيح

جنانه والى أمي التي قامت بتربيتي إلى التي ظلت نظراتها ودعواتها
ترافقني طيلة مشواري الدراسي، إلى من تشوقت لرؤيتي إلى ما أنا عليه اليوم،

إلى والدي الكريم حفظه الله وجعله فوق رؤوسنا واليا علينا آمين يا رب العالمين

إلى جميع إخوتي:شوقي،عبد الناصر، أكرم ، احمد ، حفظنا الله لبعضنا وأبعد عنا من يفرقنا يا

كريم. إلى زوجتا إخوتي ، إلى برعم العائلة الكتكوتة "راسيل" واللاحقين بإذن الله

إلى كل الأصدقاء الذين أحببتهم في الله

إلى كل العائلة من قريب أو بعيد فردا فردا

إلى أجمل وأعز من أحببتهم وأحبوني وإلى كل من لقاني بابتسامة في يوم من الأيام
إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكرتي
إلى كل الطلبة سنة ثانية ماستر – مالية المؤسسة –
إلى كل هؤلاء أهدي العمل المتواضع

عز الدين سلامة

اهداء

{وقضى ربك أن لا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا} صدق الله العظيم

بسم من تقدمت ذاته وجلت قدرته ، احمد الله الذي علم بالقلم .

علمني معاناتي ان الحياة الم يخفيهامل وامل يحققه عمل وعمل ينهيه اجل وبعد يجزئ المرء بما فعل اهدي هذا العمل المتواضع الى من نزل قوله تعالى : " واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا " صدق الله العظيم

الى امي الغالية رحمها الله واسكنها فسيح جنانه والى اختي واخي عامر والوالد الذا قسم ان تشرق شمس العلم عليا والى القلوب التي تفيض حبا وحنانا الى من هم سندي في الحياة

الى اساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير عامة والى الاستاذ الدكتور يوسفي رفيق والى كل الزملاء والزميلات

والى زميلي

سلامة عزالدين

والى اهل الجزائر شرقها غربها وشمالها وجنوبها

والى زايدي عبد السلام وزمولي هدى اللذا هما مثلي الاعلى في مواصلة درب العلم وهشام ابن عمتي وكل اصدقائي والى كل الغالين عن قلبي وحليمة سارة وسارة عزايزية وفارس طارق سامي العمري وعبد الرحمان رايس والى اصدقائي والى المناقش والرئيس

ندعو الله العليم ان يوفق كل من طرق باب العلم .

عزالدين زمالي

الفهرس العام

فهرس المحتويات

الفهرس

فهرس المحتويات ..... *VI-I*

المقدمة العامة..... أ-ج

الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة.....2

تمهيد 2

المبحث الأول : القيمة العادلة (مفهوم مزايا ، عيوب) 3

المطلب الأول التكلفة التاريخية 3

المطلب الثاني :محاسبة القيمة العادلة.....6

المبحث الثاني: القيمة العادلة من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. 10

المطلب الأول : منظور القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.....10

المطلب الثاني :اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 18

المطلب الثالث :القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.....23

خلاصة الفصل : 29

الفصل الثاني: مدخل للأصول الثابتة.....33

تمهيد 33

المبحث الأول: الأصول الثابتة 34

المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة 34

المطلب الثاني : طرق الاهتلاك والخسارة في الأصول الثابتة و حالات التنازل فيها 36

المطلب الثالث : تثبيتات في شكل امتياز والجاري إنجازها 49

المبحث الثاني:تقيم الأصول الثابتة.....54

المطلب الأول:القواعد العامة لتقيم الأصول الثابتة 54

المطلب الثاني :حالات خاصة للتقييم 56

المطلب الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة 58

الفهرس العام

المطلب الرابع: حالات خاصة لإعادة التقييم.....*62*

خلاصة الفصل.....65

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول إمكانية التقييم للأصول الثابتة للقيمة العادلة في الجزائر من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين 67

تمهيد 67

المبحث الاول : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية 68

المطلب الاول : عينة وأدوات الدراسة *68*

المطلب الثاني : اداة الدراسة *69*

المطلب الثالث : الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة.....*71*

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات 74

المطلب الاول : الوصف الاحصائي لعينة الدراسة *74*

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة *82*

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة *91*

خلاصة الفصل : *96*

الخاتمة العامة 97

قائمة المراجع

الفهرس العام

فهرس الجداول

الجدول رقم (1-1): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.....14

الجدول رقم (1-2): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المؤسسات 18

الجدول رقم (2-1): طرق حساب الاهتلاك 37

الجدول رقم (3- 1): مقياس الاستمارة 70

الجدول رقم (3- 2): اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة..... 71

الجدول رقم (3- 3): طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي..... 73

الجدول رقم (3- 4): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس..... 74

الجدول رقم (3- 5): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا الفئة العمرية..... 75

الجدول رقم (3- 6): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمستوى التعليمي..... 77

الجدول رقم (3- 7): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي..... 78

الجدول رقم (3- 8): توزيع افراد العينة حسب الخبرة..... 80

الجدول رقم (3- 9): توزيع افراد العينة حسب القطاع المنتمي اليه..... 81

الجدول رقم (3- 10): استجابات افراد العينة نحو تقييم و اعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة لدى المهنيين والاكادميين محل الدراسة 82

الجدول رقم (3- 11): استجابات افراد العينة حول القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية 86

الجدول رقم (3- 12): معامل ارتباط بيرسون بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية..... 92

الجدول رقم (3- 13): معامل ارتباط بيرسون حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والمحاور الفرعية للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية 93

الفهرس العام

فهرس الأشكال

الشكل رقم(1-1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 20

الشكل رقم(1-2): مكونات النظام المحاسبي المالي 24

الشكل رقم(3- 1): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس 75

الشكل رقم(3- 2): توزيع افراد العينة في الدراسة وفقا لمتغير العمر..... 76

الشكل رقم(3- 3): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي 78

الشكل رقم(3- 4): متغير المركز الوظيفي 79

الشكل رقم(3- 5): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة..... 80

الشكل رقم(3- 6): توزيع افراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي اليه..... 81

قائمة الاختصارات

معنى المصطلح باللغة العربية	المصطلح المقابل باللغة الانجليزية	الاختصار
مجلس معايير المحاسبة الأمريكي	Financial Accounting Standards Board	FASB
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Accounting Standards Board	IASB
القيمة العادلة	Fair value	f v
التكلفة التاريخية	Historical cost	H c
جمعية المحاسبين الأمريكية	American Accounting association	AAA
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين	American Institut of Certified Public Accountants	AICPA
لجنة معايير المحاسبة الدولية	Accounting Standards International Committee	IASC
برنامج التحليل الإحصائي	stistical Package For Sosial Science	SPSS
مجلس معايير المحاسبة البريطاني	Accounting principles Board	APB
معهد المحاسبين القانونيين في انجلترا وويلز	Institute of chartered accountants in England and Wales	ICAEW
المخطط الوطني المحاسبي	Plan Comptable National	PCN

المقدمة العامة

1- توطئة :

اصبح علم المحاسبة من العلوم الاساسية التي لها دور هام وبارز نظرا لما توفره من معلومات مالية ومحاسبية فهي تستجيب لاحتياجات مختلفة وغير متجانسة من المعلومات المحاسبية لأطراف مختلفة سواء كانت داخلية او خارجة تطورت عبر الزمن في تعايش مذهل مع التحولات الاقتصادية المتلاحقة فقد شهد العالم تطورات سريعة وشملت معظم المجالات البيئية التي يعمل بها النظام المحاسبي فقد اصبحت في الوقت الحاضر تمس مختلف جوانب الحياة العملية ، بهدف إشباع الاحتياجات المتزايدة لجميع الاطراف المتعاملين مع المؤسسة.

ولقد واجهت مهنة المحاسبة في تحقيقها لوظيفة القياس تحديات كبيرة عند اختيار الأساس المناسب للقياس المحاسبي واختيار طريقة القياس الأكثر ملائمة لتوفير المصداقية للمعلومات المحاسبية ، وإشباع حاجات مستخدمي المعلومات لتساعدهم على اتخاذ القرار السليم.

حيث أن الجدل القائم فيما يتعلق بموضوع القياس المحاسبي يكمن في اختيار الطريقة المناسبة في إظهار المعلومات بشكل أفضل من عدد طرق القياس التي لكل واحدة منها مؤيدوها ومعارضوها خصوصا أن كل طريقة من تلك الطرق سوف يؤدي إتباعها للوصول إلى نتائج مختلفة للعناصر المحاسبية في القوائم المالية، وبالتالي اختلاف القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية باختلاف طريقة القياس المستخدمة.

إن حقيقة التكلفة التاريخية التي تمثل الواقع الفعلي للحدث وقت وقوعه لحظة التبادل ليست موضع شك في دقتها وصحتها لحظة الاكتساب أو التملك وإنما يظهر التشكيك في سلامة القياس بعد التملك أو حدوث الحدث إذ تصبح القيمة المسجلة شيئا من الماضي الذي ينحرف قليلا أو كثيرا عن قيمته الحالية، من هنا بدأت انطلاقات لم تنتهي للقياس بالتكلفة التاريخية من منطلق أن الظروف الاقتصادية تتسم بالحركة الديناميكية المتغيرة والمتقلبة بشكل دائم وتتغير القوة الشرائية لوحدة النقد بتغير هذه الظروف في الحالات المختلفة ومن هنا تم التوجه إلى القيمة العادلة.

بما أن التثبيتات تعد من أهم مكونات القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية، مما يترتب على ذلك الحاجة إلى نظام محاسبي محكم يوفر معلومات دقيقة كأساس لاتخاذ القرارات بشأن هذه المؤسسات والوفاء بهذه المعلومات كان ينبغي للأهداف الوظيفية المحاسبية تسجيل وتقييم كل

التأثيرات التي تسببها التغيرات في قيمة هذه التثبيتات، وتوصيل نتائج هذا التقييم إلى الجهات المستفيدة منها بشكل واضح وموحد بما يحقق المصالح لجميع الأطراف داخل وخارج هذه المؤسسات الاقتصادية .

حيث حدد النظام المحاسبي المالي القواعد العامة للتقييم والإدراج في الحسابات، ووضع شروط وقواعد التقييم والإدراج للتثبيتات ، كما تحتوي التثبيتات على أرقام حسابات في مدونة الحسابات التي تشكل الهيكل العام للنظام وبين كيفية سير هذه الحسابات والمعالجة المحاسبية لكل تثبيت.

و الجزائر كغيرها من الدول سعت إلى مواكبة التطورات العالمية للنهوض باقتصادها من خلال الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر فتم إقرار النظام المحاسبي المالي من خلال القانون 07/11 و التنظيمات المرتبطة به و الذي جاء ليحل محل المخطط المحاسبي الوطني السائد منذ 1975 ، و النظام المحاسبي المالي تم فيه تبني القيمة العادلة بشكل واضح و دقيق ، لذلك وجب على المحاسبة الجزائرية تطبيق القيمة العادلة بعد أن كانت تعتمد على نموذج التكلفة التاريخية لوحدها في النظام المحاسبي الوطني على مدى فترة طويلة من الزمن.

2- اشكالية البحث :

وعلى ما تم استعراضه يمكن صياغة الإشكالية التالية :

التساؤل الرئيسي :

- هل يمكن الاعتماد على القيمة العادلة لتقييم الاصول الثابتة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ؟
- التساؤلات الفرعية:
- كيف تؤثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ؟
- يواجه تطبيق القيمة العادلة العديد من المعوقات والمشاكل في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ؟

3- فرضيات البحث :

ومن منطلق الإشكال المطروح وعلى ضوء أهداف البحث قمنا بصياغة بعض الفرضيات وهي:

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن اثر القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة التقييم الأصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن مشاكل ومعوقات القيمة العادلة.

4- مبررات اختيار الموضوع :

تظهر مبررات اختيار هذا الموضوع من خلال ما يلي :

الرغبة الذاتية والميل الشخصي في معالجة ودراسة مواضيع القيمة العادلة

الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر من أجل مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي.

5 - اهداف الدراسة :

التعرف على مفهوم وأهداف القيمة العادلة ومشكلات تطبيقها والمبررات التي دعت إلى التحول من مبدأ التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة.

ايضاح كيفية قياس ومعالجة الاصول الثابتة وفق النظام المحاسبي المالي .

اكتشاف الكيفية التي يتم التسجيل والتقييم المحاسبي للتثبيتات في ظل SCF .

معرفة مضمون النظام المالي المحاسبي فيما يتعلق بالقيمة العادلة ودراسة إمكانية تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية الحالية.

الوقوف على مقومات ومعوقات استخدام القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

تبيان مزايا وعيوب كل من التكلفة التاريخية والقيمة العادلة.

6 - اهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة من كونها تشكل محاولة أخرى لمعالجة موضوع حديث فالقيمة العادلة هي احد المفاهيم المستخدمة للتعبير عن قيم الأصول المختلفة ، وهذا المفهوم لا يزال يحتاج إلى توضيح خاصة عند تطبيقه في بيئات اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلقة كما تأتي أهمية الدراسة من خلال مساهمتها في التعرف على قدرة البيئة المحاسبية الجزائرية على استيعاب

مفهوم القيمة العادلة ومدى تطبيق هذا المفهوم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، والوقوف على إشكاليات تطبيق هذا المفهوم.

7- حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة في ما يلي:

- **الحدود المكانية:** تحاول هذه الدراسة استقصاء آراء المهنيين والاكادميين في الجزائر وبالتالي تتمثل الحدود المكانية في دولة الجزائر وبالتحديد في ولايتي تبسة وبرج بوعريريج.

- **الحدود الزمانية:** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع الاستمارة وتاريخ استلام آخر استمارة (من شهر افريل الى ماي 2017) .

8- منهج البحث والأدوات المستخدمة :

بغية الوصول الى الاهداف المرجوة من البحث وللإجابة على الاشكالية المطروحة اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي ، حيث قمنا بتوضيح مختلف المفاهيم المرتبطة بالقيمة العادلة وتقييم الاصول الثابتة ، وتحليل واختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على برنامج التحليل الاحصائي spss .

9- صعوبات البحث :

- عند القيام بإعداد هذا البحث صدفتنا جملة من الصعوبات نذكر منها :
- قلة الدراسات النظرية والتقنية في مجال التقييم وفق القيمة العادلة .
- صعوبة الموضوع كونه جديد على الساحة المحاسبية.
- المشاكل التي وجدت خلال عملية توزيع استمارات الاستبيان.

10 - هيكل البحث :

قصد الإلمام بدراسة الموضوع وتحليل إشكالية البحث المطروحة والإجابة على التساؤلات التي تضمنتها واخذ الفرضيات بعين الاعتبار ارتأينا إلى تقسيم وهيكلة البحث الى ثلاث فصول بعد المقدمة الفصل الأول خاص بالإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة والفصل الثاني خاص والثالث خاص بالجانب التطبيقي بالإضافة إلى خاتمة تناولت استنتاجات وتوصيات الدراسة، وذلك حسب ما يلي:

الفصل الأول:. تناول هذا الفصل مراجعة الأدبيات ، حيث قسمت هذه الأدبيات إلى مبحثين الأول خاص بالدراسة النظرية الذي تم من خلاله سرد المفاهيم الأساسية للقيمة العادلة وهذه الأخيرة من منظور المعايير المحاسبية الدولية وكذا اثرها على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وفي الأخير موقعها في البيئة المحاسبية الجزائرية.

الفصل الثاني : تناول هذا الفصل الدراسة النظرية للأصول الثابتة ففي الدراسة النظرية تم سرد المفاهيم الأساسية للأصول الثابتة اما المبحث الثاني فخصص لتقييم الأصول الثابتة.

الفصل الثالث: ويتم فيه عرض الدراسة الميدانية في مبحثين، ففي المبحث الأول تم التطرق الى الاطار المنهجي للدراسة الميدانية ، أما البحث الثاني قد تضمن تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات و ختمنا الدراسة بخاتمة عامة توصلنا فيها إلى عدة نتائج واقتراح عدة توصيات.

الفصل الأول:

الإطار النظري

لمحاسبة القيمة

العادلة

الفصل الأول الإطار النظري لمحاسبة القيمة العادلة

تمهيد:

في إطار سعيها المتواصل لتحقيق أهداف المحاسبة المالية المتمثلة بشكل رئيسي في تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات مفيدة تساعد في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة ، توجهت معظم الهيئات المهنية المشرعة للمعايير المحاسبية في معظم الدول ومنها مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو مفهوم القيمة العادلة كأساس لقياس البنود المالية ، حيثما أمكن ذلك في محاولة لمعالجة عيوب أساس التكلفة التاريخية وقد احدث هذا التوجه العديد من الآراء المؤيدة والمعارضة لهذا المفهوم، كما اعتبره البعض تغيرا محوريا في الفكر المحاسبي وعليه قد تناولنا في هذا الفصل مبحثين وهما :

المبحث الأول : القيمة العادلة (مفهوم مزايا عيوب).

المبحث الثاني : القيمة العادلة من منظور النظام المحاسبي المالي الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية.

المبحث الأول : القيمة العادلة (مفهوم مزايا ، عيوب) .

استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية مفهوم القيمة العادلة في تقييم أصول و خصوم المؤسسة ، تلبية لاحتياجات المستثمرين الحاليين و المحتملين للمؤسسة لمساعدتهم في اتخاذ القرارات ، فالقيمة العادلة قائمة على مبدأ الجوهر فوق الشكل ، أي يجب تسجيل المعاملات و عرضها في القوائم المالية حسب جوهرها وليس حسب شكلها القانوني فقط ، وتعتبر القيمة العادلة أساس تسجيل المعاملات كبديل للتكلفة التاريخية ، وبصفة عامة تكلفة الأصل تمثل قيمته عند اقتنائه و القيمة العادلة تمثل قيمة الأصل عند إقفال الحسابات ، بالرجوع إلى سعر السوق أو القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للأصل ، فحسب نموذج القيمة العادلة يجب على المؤسسات إعادة تقييم استثماراتها في كل عام .

المطلب الأول التكلفة التاريخية.

يعد مبدأ التكلفة التاريخية إحدى المبادئ المحاسبية التي لازالت تتمسك بها النظرية المحاسبية في القياس المحاسبي ويعتبر من أهم المبادئ التي يعتمد عليها النموذج المحاسبي المعاصر كأساس لتقويم كل من الأصول والخصوم[1].

فمن المهم النظر إلى ماهية هذا المبدأ واهم مبرراته وفوائده وكذلك النظر إلى أهم الانتقادات الموجهة إليه وما هي أهم بدائله .

1- تعريف التكلفة التاريخية.

عرفت التكلفة التاريخية بعدة تعريفات كلها تصب في معنى واحد وفي ما يلي بعض تعريفاتها :

عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها[2] :المبالغ المقاصة واسهم كراس المال الصادر ، أو الخدمات التي تم انجازها أو الالتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم استلامها أو سوف يتم استلامها .

ولقد عرفها النظام المحاسبي المالي على أنها[3] : مبلغ الخزينة أو القيمة الحقيقية لكل مقابل أخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتنائها أو إنتاجها ، أو عبارة عن مبلغ المنتجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط .

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن التكلفة التاريخية هي المبلغ التي تمت به حيازة الأصل أو الخصم وتعتبر أداة للقياس المحاسبي.

---

[1] هواري معراج ،حديدي ادم ، اشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ifrs/ias) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي يوم 13-14 ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب - البليدة -ص :7.

[2] قويدري بوحفص ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - 2014/2013 ، ص :11.

[3] قويدري بوحفص ، مرجع سبق ذكره ، ص :10.

2 – مزايا تطبيق التكلفة التاريخية.

يهدف نموذج التكلفة التاريخية إلى قياس سيولة أصول المؤسسة من اجل معرفة مدى قدرة هذه الأصول على مواجهة التزامات المؤسسة؛

مبدأ القياس الفعلي والذي يقضي بان الإثبات في الدفاتر والقوائم المالية يجب أن يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم الأصلية وليس أي وضع افتراضي؛[1]

تؤثر التكلفة التاريخية على تقييم واختيار أسس القرار، حيث يحتاج المدراء إلى معلومات عن نوعية القرارات التي تم اتخاذها في الماضي؛

حسب منهج التكلفة التاريخية، تعتبر معاملات المؤسسة مع عملائها الخارجيين المصدر الوحيد الملائم لتقييم أداء المؤسسة من طرف مستخدمي المعلومات المحاسبية، الذين يهتمون بمعرفة مدى نمو المؤسسة؛

إن استخدام التكلفة التاريخية أمر مفروض على متخذ القرار من قبل البيئة، فالواقع يشير إلى إن التكلفة التاريخية تستعمل في بيئات مختلفة وفي مجالات مختلفة مثل الدخل الخاضع للضريبة؛

مفهوم الثبات حيث أن أساس التكلفة التاريخية يقضي بأن الأصول والخصوم تظل مقومة بالتكلفة من فترة إلى أخرى بغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار.[2]

3 – عيوب التكلفة التاريخية .

- لعلى أكثر ما يعاب على مبدأ التكلفة التاريخية هو ضعف او حتى ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسه ، حيث تعتبر الملائمة أهم الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وعليها يجب أن تكون في الأهمية الأولى عند القياس ؛
- تعتبر التكلفة التاريخية تكلفة غارقة sunk cost أثناء عملية اختيار أو اتخاذ القرارات ، وهذا ما يؤكد عدم ملائمتها في عملية اتخاذ القرارات ؛
- يرغب المستثمرون والمقرضون في وضع أهمية أكبر على الملائمة أكثر من الموثوقية من اجل اتخاذ قرارات سليمة وهذا ما لا يوفره مبدأ التكلفة التاريخية ؛
- عدم تماشي مبدأ التكلفة التاريخية مع متطلبات بعض القطاعات مثل قطاع البنوك الذي يحتاج إلى معلومات وبيانات متجددة ومتفقة مع السوق ؛
- تجاهل المبدأ للتغيرات الحاصلة في القوة الشرائية لوحدة النقد فتصبح البيانات المالية مثبتة بوحدات نقدية غير متجانسة القيمة على مدى الفترات الزمنية المتعاقبة، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية ؛

---

[1] فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص المحاسبة المالية ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -2015/2014 ، ص: 5 .

[2] بسمة سويد ، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة) ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - 2012/2011 ، ص: 55 .

- الاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من شأنه إسقاط كثير من الأصول غير الملموسة من القوائم المالية ، لأن اشتراط حدوث عملية تبادلية مع طرف آخر قبل الاعتراف بأي تغير في عناصر المركز المالي سوف يستبعد كثير من القيم في السجلات المحاسبية، ومن الأمثلة على ذلك شهرة المحل ، والأصول البشرية ، والمزايا الاحتكارية ، ونظام المعلومات المتوفر لدى المؤسسة وغير ذلك من العناصر غير الملموسة التي قد تمتاز بها الوحدة المحاسبية عن غيرها من الوحدات الأخرى. [1]

4- مبدأ التكلفة التاريخية والتوجه لتطبيق محاسبة القيمة العادلة

- إن مبررات العدول عن مبدأ التكلفة التاريخية صاحبها مبررات لتطبيق البديل والتوجه إلى تطبيق محاسبة القيمة العادلة ولعل من أهم هذه المبررات نجد ما يلي:[2]
- إن المحاسبة وفقا لمبدأ التكلفة التاريخية لا تصلح لأن تكون أساسا مناسبا للقياس المحاسبي لأنها لم تعد قادرة على إعطاء المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والتي تطلبها الأطراف المختلفة المستخدمة لها، من هنا أصبح من الضروري البحث عن مقاييس أخرى بخلاف مبدأ التكلفة التاريخية حتى ولو اقتضى الأمر إلى التنازل عن الموضوعية بمعناها التقليدي؛
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى أخطاء في قياس الدخل بسبب فرض ثبات وحدة النقد في ظل الارتفاع العام لمستوى الأسعار، حيث تصبح وحدة القياس المستخدمة غير متجانسة بالنسبة للعمليات والفترات المالية بسبب التغير في قيمتها ، والنظر إلى تدني قيمتها وقوتها الشرائية ، وبالتالي فإن المحاسب يقوم بجمع وطرح قيم وأحداث وعمليات مالية كما لو كانت ذات قوة شرائية واحدة على الرغم من اختلاف قوتها الشرائية مثلما هو الحال في حالة جمع أو طرح الدينار من الدولار دون إجراء عمليات التحويل ، الأمر الذي يتسبب في عدم دلالة القوائم المالية، وعدم إمكانية استخدامها في عقد المقارنات فيما بينها ؛
- إن إتباع مبدأ التحقق بمفهومه التقليدي وفقا للتكلفة التاريخية يؤدي إلى حدوث أخطاء في توقيت الإثبات (الاعتراف المحاسبي) بالتغيرات في القيمة ، حيث تكون نتائج الأعمال عبارة عن خليط من الدخل الخاص بالفترة المالية والدخل الذي تم اكتسابه حاليا والذي لم يتحقق في الفترات السابقة؛
- أن القياس المحاسبي وفقا لمبدأ التاريخية يكون صالحا وقت الحدث، حيث انها تعتمد على معلومات تاريخية في حسابها للتكاليف والأرباح و أن الأسعار التي دفعت في الماضي تتجاهل التغير وبالتالي فلا يمكن أن تكون أداة توجيه للأداء وبناء التوقعات المستقبلية؛
- إن تطبيق التكلفة التاريخية يؤدي إلى تسوية نتائج القياس المحاسبي بسبب تجاهل التغيير في قيمته وحدة القياس المحاسبي مما يؤدي إلى عدة مشكلات نذكر :
  - عجز الوحدة الاقتصادية عن احلال أصول ثابتة جديدة محل الأصول الثابتة المستهلكة مما يؤدي إلى تراجع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة .
  - توزيع جزء من رأس المال على شكل أرباح غير متحققة فعلا.
  - دفع ضرائب على أرباح صورية قد لا تكون متحققة .

[1] بسمة سويد ، مرجع سبق ذكره ، ص :56 .

[2] هواري معراج ، حديدي ادم ، مرجع سبق ذكره ، ص : 7-8 .

المطلب الثاني :محاسبة القيمة العادلة.

يوجد في الفكر المحاسبي مفاهيم مختلفة للقيمة ذات تعريفات واستخدامات وتفسيرات مختلفة ويعتبر مدخل القيمة السوقية العادلة من المداخل الشائعة لتقدير القيمة ، ويتضمن تعريف القيمة العادلة افتراض مفاده ان المؤسسة مستمرة بدون نية أو حاجة لتصفية أو تقليص حجم عملياتها بشكل كبير أو تنفيذ معاملة بشروط غير مواتية .[1]

1- نشأة مفهوم القيمة العادلة.

نتيجة الجدل الدائر حول محاسبة التضخم في الستينات من القرن العشرين وكيفية إدخال تغيرات الأسعار في الحسابات، حيث كان النقاش يدور حول التكلفة التاريخية والبدائل المطروحة ولاسيما بعض أشكال القيمة الحالية، ونتيجة المحاولات الفاشلة لاعتماد محاسبة تغير الأسعار المستندة على التكلفة الحالية أو تكلفة الاستبدال اتجه واضعو المعايير المحاسبية إلى استخدام القيمة السوقية الحالية، بمعنى القيمة العادلة. [2]

وفي بداية الثمانينيات ، أصدرت الجمعيات المهنية في معظم الدول تقارير واصدرات تقترح إحلال بعض نماذج محاسبة سعر السوق بدلا من محاسبة التكلفة التاريخية في القوائم المالية للشركات ، إذ أشارت العديد من الدراسات الى توجه واضعي المعايير في معظم الدول إضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية الى ضرورة قيام الشركات بإظهار أصولها والتزاماتها المالية بالقيمة السوقية بدل التكلفة التاريخية ، كون الأسواق المالية أصبحت أكثر وضوحا ومتاحة لمعظم الأصول المالية .

وفي بداية التسعينات بدأت المؤسسات والجمعيات المنوط بها إصدار المعايير المحاسبية، بالبحث عن بديل لتغطية ثغرات الناجمة عن التكلفة التاريخية بالقيمة العادلة التي أصبحت أساسا ومقياسا للاعتراف والإفصاح عن المعالجة للعمليات المالية.[3]

وفي السنوات الاخيرة توجه كل من مجلس معايير المحاسبة الأمريكي ومجلس معايير المحاسبة الدولية نخو الاستخدام الاكثر نطاقا للقيمة العادلة ، حيث ان استخدام القيمة العادلة

---

[1] منى كامل ، صفاء احمد العاني ، دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية ، المؤتمر العربي السنوي العام الاول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، بغداد -العراق - يوم 17/16 افريل 2014 ، ص : 7-8 .

[2] صافي فلوح ، عيسى هاشم حسن ، محاسبة القيمة العادلة في شركات التامين (دراسة تطبيقية) ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 33 العدد 1 ، 2011 ، ص :130 .

[3] فارس بن دير ، مرجع سبق ذكره ، ص :6-7 .

لم يعد يقتصر على قياس الادوات المالية للشركة فقط ، بل امتد استخدامها ليشمل قياس مجموعة اكبر من الاصول لدى الشركة.[1]

2- مفهوم القيمة العادلة

نظريا لا يوجد حتى الآن اتفاق بين المحاسبين والمهنيين والمنظمات المهنية والباحثين عن مفهوما أو تفسير محدد للقيمة العادلة أو طريقة محددة لتقديرها بسبب تعدد العوامل المؤثرة في القيمة العادلة وذلك عند استخدام أساليب التقييم (حالة عدم وجود سوق غير نشط) وكذلك بالإضافة على تأثيرها لخصائص المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار .[2]

تعريف القيمة العادلة

هناك عدة تعاريف من بينها :

عرفتها لحنة معايير التقييم الدولية في المعيار الثالث الخاص بتقييم الأصول لأغراض إعداد القوائم المالية والحسابات المرتبطة بها كما يلي [3]: هي مبلغ تقديري يمكن في مقابلة تبادل أصل في تاريخ التقييم بين مشتري وبائع راغبين في عقد صفقة ، وفي ظل سوق محايد بحيث يتوفر لكل منهما المعلومات الكافية وله مطلق الحرية وبدون وجود إكراه على إتمام الصفقة .[4]

وقد عرفها معيار المحاسبة الأمريكي رقم (107) على أنها قيمة تبادل الأصل في عملية تبادلية حقيقية بين أطراف راغبة في التعامل دون ان تكون هذه العملية في حالات التصفية أو البيع الجبري .

أما النظام المحاسبي المالي الجزائري فقد عرفها [5] بأنها القيمة الحقيقية والتي تتمثل في المبلغ الذي يمكن من اجله تبادل أصول او خصوم منتهية بين أطراف على دراية كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة الاعتيادية .

من التعاريف السابقة نستنتج ان القيمة العادلة عبارة عن قيمة حقيقية لتبادل أصول أو خصوم بين أطراف على دراية تامة بالحقائق المرتبطة بالعملية .

---

[1] Hans b. christensen, valeri nikolaev, who ues fair valuz accounting for non financial after ifrs adoption ? , the vniversity of Chicago booth school of business February 2009, p: 7-8 .

[2] خالد عبد الرحمان جمعة يونس ، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ،2011، ص :22 .

[3] طارق عبد العال ، المدخل الحديث في المحاسبة " محاسبة القيمة العادلة " ، الدار الجامعية الإسكندرية 2003 ، ص :11 .

[4] منى كامل ، صفاء احمد العاني ، مرجع سبق ذكره ، ص :8 .

[5] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة سير الحسابات ، العدد 19، الموافق ل 25 مارس 2009 ، المتضمنة القرار رقم 71 ، المؤرخ في 26 جويلية 2008 ، ص :87 .

3- طرق قياس القيمة العادلة

أهم الطرق التي تدخل في إطار القيمة العادلة : وهي تكمن في ما يلي [1]:

تكلفة الاستبدال(سعر الدخول الجاري) : تكلفة الاستبدال المبلغ الواجب دفعه من أجل الحصول على أصل مماثل للأصل الموجود.

التكلفة الجارية (القيمة السوقية الجارية) : القيمة السوقية الجارية تتمثل في ذلك القدر من النقدية أو ما يعادلها، التي يمكن أن تحصل عليها المؤسسة، فيما لو أنها قامت ببيع ما هو متوفر لديها من موجودات في الوقت الحالي.

صافي القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد) : تقيد الأصول بمبلغ النقد او ما يعادلها والذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة.

القيمة العادلة للتدفقات النقدية المتوقعة : تقوم القيمة الحالية على تقدير التدفقات النقدية باستخدام معدل الخصم المناسب الذي يمثل الفائدة في تاريخ القياس، حيث تقيد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط .

4- مبررات استخدام القيمة العادلة :

من ابرز المبررات والأسباب للتحول نحو القيمة العادلة ما يلي [2]:

أهم سبب للتحول للقيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية، فالقيمة السوقية العادلة أكثر ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من التكلفة؛

ارتباط مجلس معايير المحاسبة الدولية بلجنة الأوراق المالية التي تريد معايير محاسبية توفر معلومات أكثر ملائمة ومتماشية مع حالة الاقتصاد ؛

يرغب المستثمرون والمقرضون في أهمية اكبر على الملائمة (أكثر من الموثوقية) من اجل اتخاذ قرارات سليمة ؛

---

[1] كلثوم عبد الستار ، القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية والمالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الوادي ، 2014/2013 ، ص: 43 .

[2] عائشة شراد ، انعكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كاساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي – 2015/2014 ، ص: 10 .

مرتبطة بمفهوم المحافظة على رأس المال العيني الذي يعطي الصورة الفعلية لأداء المؤسسة؛

تساعد في عملية التحليل المالي بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي للمؤسسة الاقتصادية؛

تعمل على تزويد المستخدمين بمعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات؛

تتوفر على أولوية الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية.

5- عيوب القيمة العادلة

والتي تتلخص وفق النقاط الآتية: [1]

عدم دقة القياس كونه يخضع للاجتهادات والآراء الشخصية في عملية التقييم وخاصة عندما لا تتوفر أسواق نشطة ؛

زيادة التكاليف وخاصة بالنسبة للشركات الصغيرة مما يفقدها الفائدة من تطبيقها بالإضافة إلى عدم توفر الكفاءات القادرة على تطبيق المحاسبة على أساس مفهوم القيمة العادلة؛

إمكانية التلاعب في النتائج لتغطية ثغرات وفقا لرغبات الإدارة ؛

توقعات عرض البيانات المالية في الأوقات غير مناسبة نظرا للوقت اللازم لتحديد القيمة العادلة مما قد يؤدي إلى إصدار بيانات مالية لا تساعد على اتخاذ القرارات في الأوقات الضرورية للمستثمرين والمساهمين ؛

الاعتراف ببنود الدخل غير المحققة في قائمة الدخل او في حقوق الملكية دون وجود عمليات حقيقية قد يفتح المجال للتلاعب ؛

تعتبر موثوقية القيمة للبيانات المبنية على أساس القيمة العادلة ضعيفة مما يؤدي الى زيادة مخاطر الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛ [2]

الاعتراف بالقيمة العادلة وتحديد قيمتها ينطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي وإتباع أسس قياسية متباينة؛

القيمة العادلة تتميز بزيادة تكاليف للحصول على المعلومات اللازمة، ولمعرفة القيمة العادلة في بعض الأدوات المالية والتي تتطلب بذل جهود غير عادية وكبد خسائر إضافية تتسبب في زيادة التكلفة عن المنفعة.

---

[1] سعيد سليمان ، القيمة العادلة ما لها وما عليها ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين – الاردن– 2011 ، ص: 2 .

[2] بوكساني رشيد ، واخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص :10 .

المبحث الثاني: القيمة العادلة من منظور النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

إن المعلومات المحاسبية خاضعة لخصائص نوعية تحكم الية وفعالية القرارات التي تتخذ من قبل المستثمرين ، ومستخدمي القوائم المالية بحاجة إلى كونها مفيدة وملائمة ، وما يتمم هذا المبتغى هو التوجه في القياس بالقيمة السوقية العادلة ، اي تلك الحقيقة المتحصل عليها في السوق النشطة ولقد استخدم مجلس معايير المحاسبة الدولية إصدارات لبعض المعايير المحاسبية التي تناولت القيمة العادلة .

ولم تكن البيئة الجزائرية بمعزل عن هذه التطورات فقد عملت على مواكبة التغيرات المتسارعة والمضي قدما ، حيث قامت الجزائر بعدة إصلاحات اقتصادية والتي مست عدة جوانب ومن بينها قرار النظام المحاسبي المالي، من خلال القانون 11/07 والتنظيمات المرتبطة به الذي تم فيه تبني القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق .

وعليه فسوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى منظور القيمة العادلة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية .

المطلب الأول : منظور القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية.

اتجهت المجامع المهنية والمعايير المحاسبية الدولية منذ أواخر سبعينات القرن العشرين، إلى المطالبة بالتحول في القياس المحاسبي من التكلفة التاريخية إلى القيمة العادلة كمقياس أفضل لقيم مكونات البيانات المالية من الأدوات و الأصول المالية و التثبيتات والاستثمارات العقارية والمنتجات الزراعية، ومعالجة فروق تقييم بعض هذه الأصول بالقيمة العادلة ، وأفردت معايير خاصة لهذه البنود، وفيما يلي عرض للمعايير التي تبنت نموذج القيمة العادلة :

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة (FASB) المعيار رقم 107 عام 1991 بعنوان " **الإفصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية"** وتلا ذلك إصدار المعيار رقم 115من نفس الجهة عام 1993 بعنوان " **المحاسبة عن بعض الاستثمارات في الأوراق المالية"**

وكان لمعايير المحاسبة الدولية دورا في تطوير القيمة العادلة إذ تم إصدار المعيار رقم 32 في عام 1995 بعنوان " **الأدوات المالية العرض والإفصاح"** ،وفي عام 1999 أصدر IASB معيار المحاسبة الدولي رقم 39 الموسوم **"الأدوات المالية :الاعتراف،القياس"**،وفي عام 2006 أصدر المجلس نسخة جديدة ومعدلة للمعيارين المحاسبة الدوليين رقمي 39 و 32 والتي تطبق بعد 2005/12/31 ، وفي عام 2006 تم إصدار من قبل المجلس معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) رقم 7 الموسوم" **الأدوات المالية :الإفصاحات"**والذي يبدأ تطبيقه بعد 2007/01/01، وأيضا تم إصدار المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS 9 تحت عنوان **"الأدوات المالية"** في عام 2009حيث يكون ساري المفعول في عام 2015، وفي سنة 2009 اصدر المعيار **IFRS 13** "

قياسات القيمة العادلة " ليدخل حيز التنفيذ اعتبارا من جانفي 2013 ويعتبر آخر إصدار حتى الآن. [1]

1- استعمالات القيمة العادلة :

تغطي محاسبة القيمة العادلة المواضيع التالية: [2]

ا) **الاستثمارات العقارية الموظفة :** هي أراضي أو مباني أو جزء من مبنى أو كلاهما محتفظ بها من قبل المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي لتحقيق إيراد إما من عملية تأجير العقار للغير أو من الأرباح الرأسمالية الناتجة عن ارتفاع قيمة العقار الرأسمالية.

وفي حالة اختيار المؤسسة نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتوجب عليها تحديد القيمة العادلة للعقار مستخدمة المعايير والأسس التالية: [3]

عند قياس القيمة العادلة للاستثمارات العقارية بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 13 على المؤسسة التأكد من أن القيمة العادلة تعكس القيمة الايجارية لعقود إيجار حالية، و الافتراضات الأخرى التي يستخدمها المتعاملين بالسوق عند تسعير الاستثمارات العقارية في ظل ظروف السوق الحالية ؛

عند تحديد القيمة العادلة للعقار يتوجب عدم تقييم مكونات العقار بشكل منفصل فعلي سبيل المثال لا تقييم المصاعد الموجودة في البناء و التي تعتبر جزء أساسيا منه بشكل مستقل بل يقيم البناء كوحدة واحدة،

أن تعكس القيمة العادلة للعقار وضع السوق الحقيقي والظروف السائدة بتاريخ الميزانية،

عند استخدام نموذج القيمة العادلة لتقييم الاستثمارات العقارية يتم في الفترات التالية للقياس الأولي للاستثمارات العقارية الاعتراف بالأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغير في القيمة العادلة للعقار في قائمة حسابات النتائج الفترة التي حدث فيها التغير، و تعتبر هذه المرة الأولى التي تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف بالتغير في قيمة الأصول غير المالية كأرباح تظهر في قائمة حسابات النتائج،

---

[1] محمد مطر ، موسي السويطي ، التأصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس ، العرض ، الإفصاح ، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن ، طبعة الثانية ،2008 ، ص :195 .

[2] حاج قويدر قورين ، أهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifr) ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs/ipsas) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات جامعة ورقلة ، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 ، ص :347 .

[3] روحي وجدي عبد الفتاح عواد ، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الازمة المالية العالمية ، مذكرة ماجيستر في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط ، 2010 ، ص: 51 .

ب) المحاصيل الزراعية و الأصول البيولوجية:

تظهر بالقيمة العادلة بعد تنزيل مصاريف البيع ويؤخذ التغير في القيمة العادلة في قائمة حسابات النتائج شريطة تقدير القيمة العادلة بشكل يعتمد عليه.

ج) التزامات عقود التأمين:

يتم إجراء فحص لمدى كفاية الالتزامات الناشئة عن العقود التأمينية على أساس صافي التدفقات النقدية المستقبلية واخذ أي عجز قد يحدث في بيان الدخل .

د) الأدوات المالية :

تقيد الأدوات المالية عند نشؤها بالتكلفة لأغراض قياس الأدوات المالية بعد نشؤها فإن المعيار المحاسبي يصنف الأصول المالية على النحو التالي: [1]

- **المجموعة الأولى:** الموجودات المالية المحتفظ بها لأغراض المتاجرة:

وهي تلك الموجودات المالية التي تشتريها الشركة ويكون الغرض الأساسي من اقتنائها هو تحقيق الأرباح في المدى القصير من خلال التغير في أسعارها، حيث يتم قياس وتقويم هذه الأصول عند إعداد القوائم المالية بالقيمة العادلة ويتم الاعتراف بالأرباح والخسائر الناتجة من عملية التقويم في قائمة الدخل في الفترة التي تحدث فيها .

- **المجموعة الثانية :**الأصول المالية المحتفظ بها لتاريخ الاستحقاق :

وتمثل الأصول المالية التي يكون لدى الشركة النية أو القدرة على الاحتفاظ بها لتاريخ استحقاقها ، ويجب أن يتم قياسها وإظهارها بالتكلفة المطفئة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

- **المجموعة الثالثة :**القروض والمدينون الذين انشاتهم الشركة :

وتمثل الأصول المالية التي تنشئها الشركة عن طريق تزويد المقترض بالأموال أو تقديم الخدمات وبطريقة مباشرة ويجب قياسها بالتكلفة مطروحا منها أية مخصصات معدة لمقابلة الانخفاض في قيمتها.

---

[1] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة ، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، اكادمية الشروق ، اغسطس 2009 ، ص : 14 – 15 .

❖ **المجموعة الرابعة :** الأصول المالية المتوفرة (الجاهزة) للبيع وتمثل هذه الموجودات التي ليست:

- محتفظ بها للمتاجرة ؛
- محتفظ بها لتاريخ استحقاقها؛
- قروض او مدينون.

والمقصود بها تلك الأصول المالية التي يمكن أن تبيعها الشركة في أي وقت تحقق عائدا بها أو ترغب ببيعها عند الحاجة ، ويجب أن يتم قياسها وتقويمها بالقيمة العادلة مطروحا منها أية مخصصات معدة لقاء تدني قيمتها، والربح أو الخسارة الناتجة من عملية التقويم يتم الاعتراف بها إما في قائمة الدخل للفترة التي حدثت بها أو في بند منفصل ضمن الأموال الخاصة تحت مسمى أرباح أو خسائر غير محققة.

2- متطلبات محاسبة القيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبية الدولية :

إن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو استخدام متزايد لمفهوم القيمة العادلة، وعملية قياس الأصول والالتزامات بقيمتها العادلة هو محور البحث والاهتمام حاليا ولاسيما في البلدان التي تبنت معايير المحاسبة الدولية مؤخرا، وقد تضمن العديد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة حتى الآن (وعددها 41 معيار) تناولت مفهوم القيمة العادلة بشكل أو بآخر ويمكن تقسيم البنود التي أشارت إلى هذا المفهوم إلى الأقسام التالية:

1. متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة؛
2. قواعد الإفصاح عن القيمة العادلة؛
3. متطلبات الإفصاح عن معلومات تساعد في تقدير القيمة العادلة.

وتهدف هذه المتطلبات إلى مواكبة تطور حاجات مستخدمي القوائم المالية، في ظل التطور الصناعي والتكنولوجي وظهور الشركات العملاقة ، وانفتاح الأسواق العالمية وحرية حركة رؤوس الأموال عبر العالم مما ترتب عليه طلب متزايد على المعلومات وخاصة المالية منها لاتخاذ قرارات اقتصادية صحيحة.

ولقد بينت بعض الدراسات أن القيمة العادلة تعتبر مفيدة إذا كان لها قوة تقديرية لقيمة الأسهم السوقية، وحتى يتحقق ذلك لابد أن تقدم هذه القيمة المحاسبية معلومات ملائمة للمستثمرين لتقييم المؤسسة ، وأن تكون هذه القيمة مقاسه بشكل موثوق .[1]

وبالتالي فإن المؤسسة يجب أن تتبنى باستمرار تقييم نشاطها وعملياتها في ضوء تحركات أسعار السوق للموارد سواء كانت مدخلات أم مخرجات لهذه الأنشطة والعمليات.

ومن هنا فقد كان هناك توجه واضح من مجلس معايير المحاسبة الدولية بأنه حتى ولو لم يكن هناك مقدرة على تحديد القيمة العادلة لأي بنود ليتم الاعتراف به بهذه القيمة في القوائم المالية أو

---

[1] محمد زرقون ، نورالدين بعيليش ، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبية الدولية ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة – ص :3 .

الإفصاح عنها في الإيضاحات المرفقة ، فانه يتم تزويد مستخدمي البيانات المالية بمعلومات أخرى قد تكون مفيدة في تحديد القيمة العادلة للبند موضوع البحث أو القياس .[1]

وبناءا على ما سبق سنحاول تحديد قواعد الإفصاح ومتطلباتها التي قد تفيد في تقدير القيمة العادلة لآي أصل أو التزام أو قد تكون لها دور مؤثر في تحديد القيمة السوقية للأدوات المالية للمؤسسة ، وقد تم تضمين هذه المتطلبات والقواعد ضمن مؤشر الإفصاح عن القيمة العادلة او أي معلومة تفيد في تقدر القيمة العادلة والمعتمدة في هذه الدراسة ومن بين هذه المتطلبات ما يلي :[2]

- كافة قواعد الإفصاح ومتطلباته التي تضمنت اظهار أي انخفاض في قيمة الأصول؛
- البنود المتعلقة بمحافظ التسهيلات لدى المصارف والتي من الممكن الاستفادة منها في تقدير القيمة الممكن تحصيلها من الديون ومثال على ذلك الإفصاح عن الديون المعدومة، والمبالغ المستردة منها والقروض التي لا يحتسب عليها فوائد؛
- المخاطر التي تتعرض لها المصارف أو أي إجراءات قامت بها للتحوط لهذه المخاطر؛
- إفصاح عن طبيعة التغير المادي في التقديرات المحاسبة وقيمته؛
- الإفصاح على أية تعاملات مع الأطراف ذات العلاقة لما لهذه التعاملات من أثر على تحديد السعر السوقي للسهم خاصة إذا ما ارتبطت هذه التعاملات بمخصصات ديون مشكوك في تحصيلها أو أقساط قروض مستحقة .

كما يمكن من خلال الجدول التالي إظهار أهم متطلبات الاعتراف ببنود القوائم المالية بالقيمة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية :

الجدول رقم (1- 1): متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	البيان	متطلبات الاعتراف بالقيمة العادلة
02	المخزون	ف : 06 يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة التحصيلية أيهما أقل.
16	الأصول الثابتة	يترك المعيار الحرية للمؤسسة في الاختيار بين البديلين :التكلفة المهتلكة والقيمة العادلة ،وحسب البديل الثاني تظهر الأصول بقيمتها العادلة ناقص مجمع الاهتلاك اللاحق ناقص خسائر انخفاض القيمة .

[1] هواري معراج ، حديدي ادم ، مرجع سبق ذكره ، ص: 16 .

[2] هواري معراج ، حديدي ادم ، نفس المرجع ، ص :16-17 .

17	عقود الإيجار	الاعتراف المبدئي يكون بالقيمة العادلة لعقود الإيجار لدى المستأجر والتي تساوي القيمة العادلة لملكية المؤجر .
18	الاعتراف بالإيراد	09 : يجب قياس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المقبوض ، والفرق بين القيمة العادلة والمبلغ الاسمي للمقابل يعترف به بشكل منفصل . ف10 : تتحدد قيمة الإيراد الناتج عن أية عملية عادة بالاتفاق بين الشركة والمشترى أو المستخدم للأصل. وتقاس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام مع الأخذ في الاعتبار أي خصم تجاري أو خصم كمية تمنحه الشركة.
20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية	يجب الاعتراف بالمنح الحكومية الشاملة المنح غير نقدية بالقيمة العادلة فقط .
26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد	ف : 32 يجب إثبات استثمارات برنامج منافع التقاعد بالقيمة العادلة، في حالة الأوراق المالية القابلة للبيع فإن القيمة العادلة هي القيمة السوقية، ولكن عندما لا يتوفر تقدير للقيمة العادلة لاستثمارات البرنامج فيجب الإفصاح عن أسباب عدم استخدام القيمة العادلة.
28	المحاسبة عن الشركات في الاستثمارات الزميلة	يجب على المؤسسة تقديم إفصاح عن القيمة العادلة للاستثمارات في الشركات الزميلة والتي قد تم الإعلان عن عملية التسعير .

30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	ف : 24 يجب على البنك إظهار القيمة العادلة لكل مجموعة من بياناته الحسابية الختامية سواء كانت أصول أو خصوم كما ينص على ذلك المعيار المحاسبي الدولي الثاني و الثلاثون "الأدوات المالية :الإفصاح والعرض" والمعيار المحاسبي الدولي التاسع و الثلاثون الأدوات المالية :الاعتراف والقياس.
32	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس	الفقرة 51: في حالة التخلص من أصل مالي بأكمله، ونتج عن ذلك أصل مالي أو التزام مالي جديد فيجب الاعتراف بهذا الأصل أو الالتزام الجديد بالقيمة العادلة؛ الفقرة 69: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس الموجودات المالية بما فيها المشتقات بالقيمة العادلة، ماعدا القروض والذمم والاستثمارات المحتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق والأصول المالية التي لا يمكن قياس قيمتها العادلة موثوقية؛ الفقرة 91: اذا توفر مقياس موثق للقيمة العادلة لأصل، ولم يكن ذلك متوفرا سابقا، فإنه يجب إعادة قياس هذا الأصل بالقيمة العادلة؛ الفقرة 93: بعد الاعتراف المبدئي، يجب قياس المطلوبات المحتفظ بها للمتاجرة أو الناتجة عن المشتقات لغير غايات للتحوط بالقيمة العادلة.
38	الأصول غير	تظهر بتكلفتها عند الاعتراف المبدئي ، اما القياس اللاحق فيمكن أن يتم باستخدام القيمة العادلة فقط إذا

	ملموسة	أمكن الرجوع إلى سوق نشط .
39	الأدوات المالية :الاعتراف والقياس	تقاس كل الأدوات المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة بالقيمة العادلة وكذلك الأصول المالية المحتفظ بها لغرض المتاجرة شاملة جميع المشتقات المالية وكذا الأصول المالية المتاحة للبيع .
40	الممتلكات الاستثمارية	الفقرة 24: يتوجب على الشركة اختيار نموذج القيمة العادلة أو نموذج التكلفة كسياسة محاسبية للقياس اللاحق على أن تطبق الساسة المختارة على كل الممتلكات الاستثمارية؛ الفقرة 19: يجب على الشركة التي تختار نموذج القيمة العادلة الاستمرار في ذلك، إلى أن يتم استبعاد الممتلكات الاستثمارية حتى لو أصبحت العمليات السوقية أقل تكرارا، أو أسعار السوق أقل توفرا؛
41	الزراعة	تظهر الأصول البيولوجية عند الاعتراف المبدئي ، وعند كل قياس لاحق بقيمتها العادلة ناقص التكاليف المقدرة عند نقطة البيع .

المصدر : من إعداد الطلبة بالاعتماد على نصوص كل معيار من معايير المحاسبة الدولية .

المطلب الثاني :اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

الخصائص النوعية هي صفات تتميز بها المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية كي تكون أساسا سليما في اتخاذ القرارات من قبل مستخدمي هذه القوائم ، ويجب ان تتوفر في المعلومات المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي خصائص نوعية ، لكي تكون المعلومة ذات جودة وتتمتع بالفعالية والكفاءة لتحقيق أهداف المستخدمين لهذه المعلومات وتبدأ هذه العملية من تحقيق الوظائف الأساسية للمحاسبة والمتمثلة في القياس والذي يتأثر بنوعية المدخلات من البيانات ، وكلما كانت هذه البيانات تتمتع بخصائص نوعية جيدة حققت المؤسسة أهدافها المتمثلة باستخراج نتائج النشاط والمركز المالي بصدق وعدالة .[1]

1- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

إن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية هي احد المكونات الأساسية للإطار النظري للمحاسبة المالية والمستوى الثاني من مستويات الإطار النظري للمحاسبة ، وهي جسر يربط بين هدف الإبلاغ المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى ، كما أنها تعد من السمات والمزايا التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية ، كما أنها الصفات التي تجعل المعلومات المحاسبية ذات فائدة كبيرة .[2]

الجدول رقم (1- 2): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حسب المؤسسات الدولية

الصفة	aaa	aicpa		icawe	fasb	iasc
		apb	trueblood			
الملائمة	//	//	//	//	//	//
القابلية للتحقق	//	//				//
الوضوح		//	//		//	
عدم التحيز	//	//	//			//

[1] كلتوم عبد الستار ، مرجع سبق ذكره ، ص: 46 .

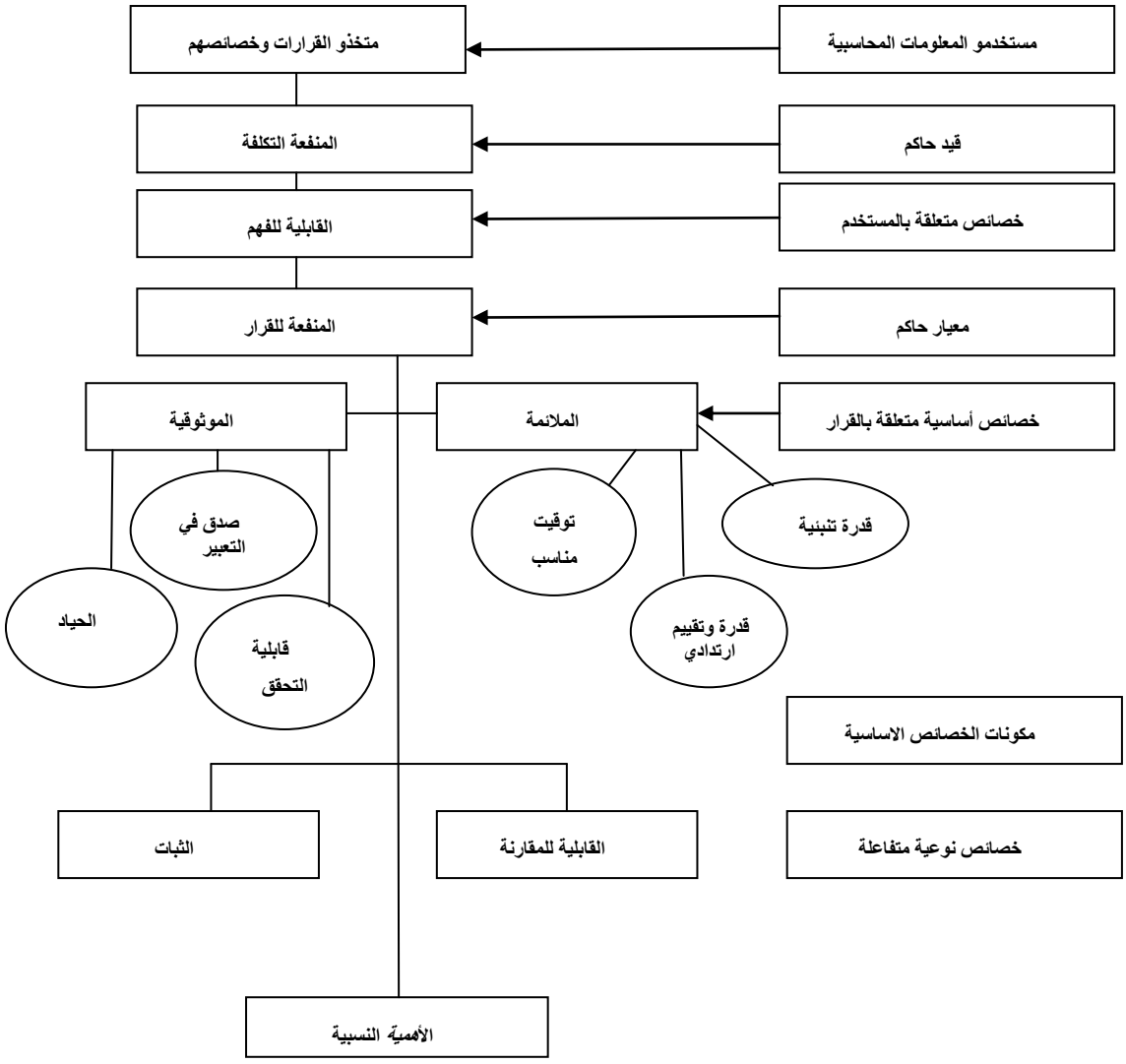
[2] محمد زرقون ، فارس بن يدير ، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 4 جوان 2016 ، ص :6 .

الموضوعية					//	//
التوقيت المناسب		//			//	//
الثبات			//			//
الاكتمال		//			//	//
المعقولية			//			
القابلية للمقارنة		//	//		//	//
الأهمية النسبية			//			//
الجوهر فوق الشكل			//		//	//
القيمة التنبؤية						
التغذية العكسية						
أمانة العرض	//				//	//

المصدر: شارف خوجة الطيب، مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية لترشيد القرارات الاقتصادية، الملتقى الوطني الاول لمستجدات الالفية الثالثة ودور المؤسسة على ضوء التحول لمحاسبين الدول ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باجي مختار – عنابة- يومي 21 و22 نوفمبر 2007، ص 14.

من خلال الجدول السابق يعتبر البيان رقم 02 :الصادر عن مجلس المحاسبة المالية الأمريكي fasb عام 1980 بعنوان " الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية " الدراسة الأكثر شمول وأهمية ، حيث قامت بتغطية شاملة لآلية الاعتراف والقياس والإفصاح لعناصر القوائم المالية ، وسوف نوضح في الشكل أدناه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما قدمها fasb.

الشكل رقم (1- 1): الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر : رضوان حنان مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري التطبيقات العملية دار وائل للنشر عمان الأردن الطبعة الثانية 2009 ص 68 .

من خلال الشكل السابق يمكن توضيح الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كما يلي:

ا- الخصائص الأساسية: وتشمل على خاصتين وهما: [1]

الملائمة: ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية .

وللملائمة ثلاث خواص ثانوية وهي : [2]

- ✓ القدرة التنبؤية: تتميز المعلومات بقدرتها على توفير أساس يستند إليه للتنبؤ بالأحداث المستقبلية لمتخذ القرار .
- ✓ إمكانية التحقق من التوقعات : تكون المعلومات ملائمة إذا كانت لها القدرة على التحقق من صحة التوقعات السابقة لتصحيحها وتوجد هذه المعلومات في التقارير المرحلية أو القطاعية.
- ✓ التوقيت المناسب : تكون المعلومات مفيدة عندما تتوفر لدى متخذ القرار في الوقت المطلوب قبل أن تفقد قدرتها في التأثير على قراره.

الموثوقية (الاعتمادية) :أشارت fasb في البيان رقم 02 إلى الموثوقية بأنها تعني أن تكون المعلومات حالية بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتعبر بصدق عن الغرض الذي تستهدفه.

ومنه خاصية الموثوقية تتعلق بأمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها وتتكون هذه الخاصية من ثلاث خصائص فرعية وهي : [3]

- ✓ القابلية للتحقق (الموضوعية) : وتعني القدرة على الوصول الى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس .
- ✓ الصدق في التعبير : تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي ، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية ، اي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها وليس مجرد تمثيل شكلها فقط .
- ✓ الحياد : تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أي عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

---

[1] صبايحي نوال ، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs) واثره على جودة المعلومة ، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3 ، 2011/2010 ، ص :77 .

[2] زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات) ، مجلة الادارة والاقتصاد العدد 75 ، 2009 ، ص :42 .

[3] رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري التطبيقات العملية ، دار وائل للنشر، عمان ،الاردن ، الطبعة الثانية، 2009، ص :76-77 .

ب الخصائص الثانوية:

بالإضافة إلى الخصائص الأساسية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية، أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي : [1]

الثبات : يقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية، والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

إن تطبيق خاصية الثبات في استخدام المبادئ والإجراءات المحاسبية، يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين .

القابلية للمقارنة: تعتبر المعلومات المحاسبية التي تم قياسها والتقرير عنها بصورة متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية والقياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

ولكي تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة يجب ان يتوفر الشرطين التاليين : [2]

- ✓ سهولة العرض واستخدام أسلوب موحد للقياس المحاسبي يسهل إجراء تقييم تلك المعلومات.
- ✓ الثبات في القياس والعرض للمعلومات من فترة زمنية لأخرى .

ولقد طلب المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الأمريكي fasb المتعلق بالملائمة والموثوقية استخدام اكبر لمقاييس القيمة العادلة في القوائم المالية ، بسبب انه يرى أن معلومات القيمة العادلة أكثر ملائمة وصلة لكل المستثمرين والمقترضين مقارنة مع معلومات التكلفة التاريخية ، حيث أن مثل هذه المقاييس تعكس بشكل أفضل الوضع المالي الحاضر للمؤسسة الناشرة لبياناتها المالية ، كما تسهل بشكل أفضل تقييم أدائها الماضي والتوقعات المستقبلية .

---

[1] رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية ، مرجع سبق ذكره ، ص: 80-81 .

[2] هوام جمعة ، لعشور نوال ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة المالية (واقع، رهانات افاق) ، جامعة العربي بن مهيدي – ام البواقي – يومي 7 و8 ديسمبر 2010 ، ص: 17 .

المطلب الثالث :القيمة العادلة في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية.

تعتبر قدرة النظام المحاسبي على الاستجابة للتغيرات المحلية والدولية من أهم العوامل المساعدة على استمراريته، وهذا يكون ناتجا عن الاهتمام بمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة المحيطة به فملائمة نظام محاسبي معين، في فترة ما لا يعني التمسك به في حالة عدم مسايرته للتغيرات المحلية والدولية، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية، فمع اختلاف الفلسفة والقواعد ومبادئ المحاسبية للنموذجين الأوروبي والأمريكي إلا أن ذلك لم يحل دون المطالبة والمناداة بالتوحيد والتنسيق المحاسبي على المستوى الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي.

ففي ظل العولمة وتطور الأسواق المالية ثبت للعام والخاص حدود كل نظام محاسبي ومالي وطني أو جهوي، الأمر الذي يستدعي التنسيق والتوحيد. [1]

النظام المحاسبي المالي

1- تعريف النظام المحاسبي المالي

إن النظام المحاسبي المالي أو المحاسبة المالية هو نظام لتنظيم المعلومة المالية ، يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، تصنيفها، تقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية . [2]

يتميز النظام المحاسبي المالي بأربع استحداثات أساسية جديدة هي : [3]

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

---

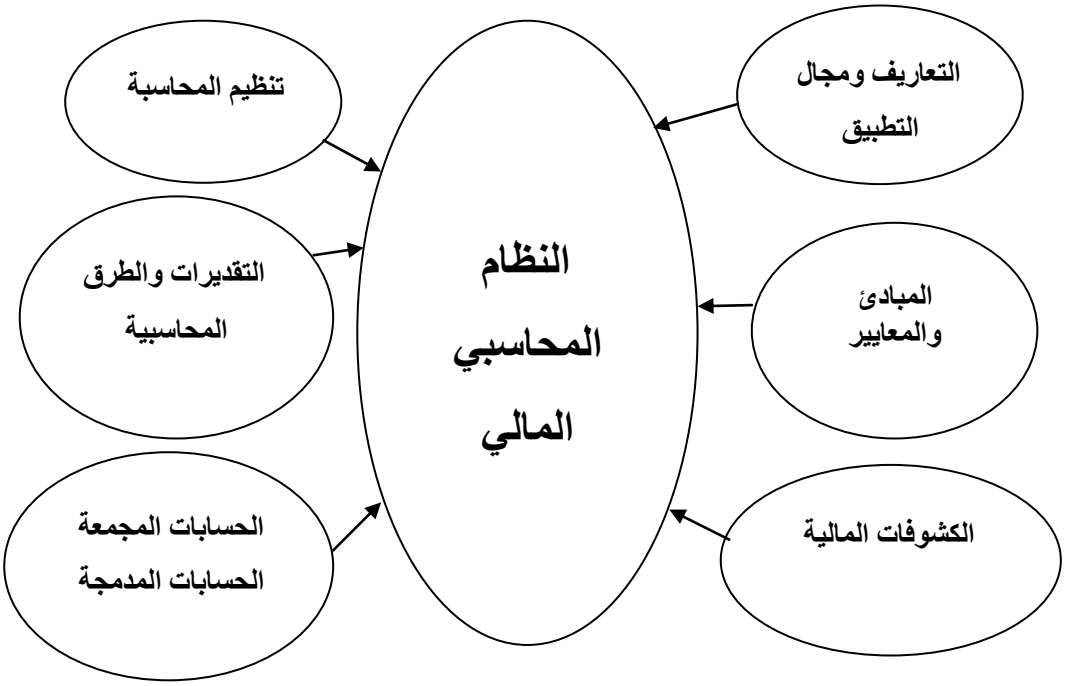
[1] محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs) ، متيجة للطباعة ، براقي، الجزائر، 2010 ، ص: 42 .

[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية ، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 ، ص :3 .

[3] فاطمة الزهراء عيادي ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة ، الملتقى الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ias/ifrs) والمعايير الدولية للمراجعة (isa) : التحدي ،جامعة سعد دحلب – البليدة – يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 ، ص: 6 .

والشكل التالي يبين مكونات النظام المحاسبي المالي :

الشكل رقم (1- 2): مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على القانون رقم 11/07 .

تبنى النظام المحاسبي المالي نموذج القيمة العادلة ، حيث أشار إليها ضمن القسم الثاني من الباب الأول " قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات " وعرفها في الملحق الثالث.

كما أشار النظام المحاسبي المالي إلى احد المقومات التي يرتكز عليها مفهوم القيمة العادلة، وهي السوق النشطة والتي اوجب توافر فيها الشروط الآتية : [1]

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

وبالنسبة لقواعد التقييم فقد حدد النظام المحاسبي المالي اتفاقية التكاليف التاريخية كقاعدة عامة وطريقة لتقييم عناصر القوائم المالية المقيدة في الحسابات، في حين سمح بمعالجة بديلة فيما

[1] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، وزارة المالية ، الجريدة الرسمية ، العدد 19، مرجع سبق ذكره ، ص: 87 .

يخص بعض العناصر حيث يمكن إعادة النظر في هذا التقييم وفق شروط محددة بموجب المعايير المحاسبية الطرق البديلة التي سمح بها النظام المحاسبي لتقييم هذه العناصر تتمثل في: [1]

- القيمة الحقيقية (التكلفة الراهنة أو القيمة العادلة) .
- قيمة الانجاز .
- القيمة الحينة (قيمة المنفعة) .

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

التثبيتات العينية والمعنوية

وندرج ما جاء في إعادة التقييم بالنسبة للتثبيتات العينية و المعنوية في النقاط الآتي: [2]

يرخص للمؤسسة أن تدرج في الحسابات التثبيتات العينية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا على أساس مبلغها المعاد تقييمه، وفي إطار هذه المعالجة الأخرى المرخص بها ، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي باعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة ؛

تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعينة اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الإقفال؛

القيمة الحقيقية للأراضي و المباني هي في العادة قيمتها في السوق ، و تحدد هذه القيمة استنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون و مؤهلون ، و القيمة الحقيقة لمنشآت الإنتاج هي أيضا قيمتها في السوق، وعند غياب مؤشرات تدل على قيمتها في السوق فانها تقوم بتكلفتها التعويضية الصافية من الاهتلاك؛

بعد إعادة التقييم تحدد المبالغ القابلة للاهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها؛

يمكن لأي تثبيت معنوي سبق أن كان محل إدراج أصلي في الحسابات على أساس كلفته، أن يدرج كذلك في الحسابات بعد إدراجه الأولي على أساس مبلغه المعاد تقييمه حسب نفس شروط التثبيتات العينية، غير أن هذه المعالجة لا يرخص بها إلا إذ ا كانت القيمة الحقيقية للتثبيت المعنوي يمكن تحديدها بالاستناد إلى سوق نشطة؛

---

[1] نفس المرجع السابق ، ص :06 .

[2] نفس المرجع ، ص: 10-12 .

إذا ارتفعت القيمة المحاسبية لأصل ما عقب إعادة تقييمه فان الزيادة تقيد مباشرة في شكل رؤوس أموال خاصة تحت عنوان" **فارق إعادة التقييم**" ؛

يتم تقييم العقارات الموظفة وذلك بعد أن يتم إدراجها في الحسابات الأولية باعتبارها تثبيتا عينيا، إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات و مجموع خسائر القيم و إما على أساس قيمتها الحقيقية (العادلة) ، وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها؛

إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لأي عقار موظف تحوزه المؤسسة تحديدا ذات مصداقية، ففي هذه الحالة يدرج العقار في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم المعلومات والأسباب التي جعلت طريقة القيمة العادلة غير مطبقة في الملاحق مع إمكانية تقديم مجال لتقدير القيمة العادلة؛

تدرج في الحسابات الخسارة أو الفائدة الناتجة عن تغير القيمة الحقيقية للعقار الموظف ضمن النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصلت فيها؛

يجب أن تعكس القيمة الحقيقية (العادلة) الحالة الواقعية للسوق عند تاريخ إقفال السنة المالية؛

يتم تقييم أصل بيولوجي لدى إدراجه في الحسابات للمرة الأولى وفي تاريخ كل إقفال للحسابات بقيمته الحقيقية يطرح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وفي حالة لم يمكن تقدير قيمته الحقيقية بصورة صادقة يتم تقييم هذا الأصل البيولوجي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة؛

الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

التثبيتات المالية

تدرج التثبيتات المالية أو الأصول المالية غير الجارية المملوكة للكيان في الحسابات تبعا لنفعيتها ولدواعي اقتنائها أو تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة:

سندات المساهمة والحسابات الدائنة الملحقة التي يعد امتلاكها الدائم مفيدا لنشاط المؤسسة؛

السندات المثبتة لنشاط المحفظة الموجهة لكي توفر للمؤسسة على المدى الطويل بقدر أو بآخر، مردودية مرضية لكن دون التدخل في تسيير المؤسسات التي تمت الحيازة على الأسهم؛

السندات المثبتة الأخرى التي تمثل أقساط رأس المال أو توظيفات ذات أمد طويل التي يمكن للمؤسسة الاحتفاظ بها حتى حلول أجل استحقاقها أو ينوي الاحتفاظ بها ؛

القروض والحسابات الدائنة التي اصدرتها المؤسسة والتي لا تنوي بيعها في الأجل القصير.

وندرج ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يخص تقييم الأصول المالية وفق القيمة العادلة في النقاط كالأتي :

تدرج في الحسابات الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما في ذلك مصاريف الوساطة والرسوم غير المستردة ومصاريف البنك ولكن لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير المدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب،

تعتبر المساهمات والحسابات الدائنة المرتبطة التي تمت حيازتها بغرض التنازل عنها لاحقا والسندات المثبتة لنشاط المحفظة كما لو كانت أدوات مالية متاحة للبيع، وتقيم عقب إدراجها الأولي في الحسابات بقيمتها الحقيقية التي هي على الخصوص:

- ✓ السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الأخير من السنة المالية،
- ✓ السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية المحتملة، ويمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم.

يدرج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم في شكل ارتفاع أو انخفاض في رؤوس الأموال الخاصة والمبالغ المدرجة في شكل رؤوس أموال خاصة تدرج كنتيجة صافية للسنة المالية،

تذكر في الملحق المعلومات التي تخص طريقة تحديد القيمة المحاسبية للسندات وكذلك طريقة معالجة تغيرات قيمة السوق بالنسبة إلى التوظيفات المالية المدرجة في الحسابات بقيمة السوق.

2- صعوبات وعوائق تطبيق القيمة العادلة في الجزائر

هناك مجموعة من الصعوبات والعوائق التي تتعلق بالبيئة المحاسبية والمالية في الجزائر نذكر منها :

قاعدة التقييم على أساس القيمة العادلة مع القانون الجبائي : يفترض من الناحية العملية إصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على أساس القيمة العادلة ، إلا انه لحد الآن هناك بعض التحفظ من طرف الإدارة الجبائية حول هذا العنصر وربما يرجع هذا الأمر حسب رأيهم

كونها تهدد بتقلص الإيرادات الضريبية بشكل كبير وعليه فهي لا تعترف بطريقة حساب الاهتلاكات بغير الطريقة المقررة لديها ، خاصة فيما يتعلق بالأصول المالية ؛ [1]

عدم توفر سوق مالي: صممت المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومات المالية أساسا للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية والمالية الكبيرة والتي تنشط في البورصة والحاضرة في الأسواق المالية العالمية، بينما في الجزائر لا توجد سوق مالية فعالة ، وأغلبية المؤسسات فيها صغيرة ومتوسطة؛

التعود على الممارسة المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني: صعوبة تغير العادات والأعراف المحاسبية في ظل المخطط المحاسبي الوطني والذي دام التعامل به أكثر من 33 سنة والتي قد تحتاج إلى وقت طويل لذلك ، ونظرا لزخم الكبير من التغيرات التي ستحدث على مستوى المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والمعالجات المحاسبية وهو ما يتطلب إلى مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل وعلى كل المستويات ؛ [2]

غياب نظام معلوماتي للاقتصاد الوطني: إن تطبيق التقييم وفق القيمة العادلة يفضل توفر معلومات كافية عن الأسعار الحالية للأصول الثابتة والمتداولة ، إلا ان الواقع العملي الاقتصادي في الجزائر يبين وجود تضارب في المعلومات المنشورة حول الاقتصاد وعدم تمتعها بالمصداقية والشفافية ناهيك عدم توفرها أحيانا؛

صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية : ان تحديد هذه القيمة يتم في ظل المنافسة العادية وحيازة البائع والمشتري على المعلومات الكافية ، وهذا ما لا يتطابق مع حال بعض أسواق الأصول الثابتة المادية في الجزائر مثل سوق العقارات الذي يعمل في ظل سوق منافسة احتكارية يتحكم البائع للعقارات في قيمتها السوقية . [3]

---

[1] جاودو رضا ، حميدي جليلة ايمان ،اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه ، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي، يومي 05 و06 ماي2013 ، ص :11 .

[2] هواري معراج ، حديدي ادم ، مرجع سبق ذكره ، ص: 23 .

[3] فارس بن يدير ، مرجع سبق ذكره ، ص :37 .

خلاصة الفصل :

على ضوء ما تم التطرق في هذا الفصل من خلاله قد تم التعرض الى القيمة العادلة من خلال مبرراته التي أدت بها من الانتقال إلى التكلفة التاريخية ، وأيضا نشاتها ومزاياها وعيوبها وقد تم تناولها من منظور المعايير المحاسبية الدولية وكذا اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتطرق إلى محاسبة القيمة العادلة وفقا للنظام المحاسبي المالي ويمكن تلخيصها في أهم النقاط والنتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا الفصل فيما يلي :

1- يعتبر مفهوم القيمة العادلة حديث والقائم تحديدها بناء على أسعارها في سوق مالي نشط ولذلك فهي تراعي التغيرات في الأسعار وبهذا تكون القيمة العادلة تغطي اكبر نقائص التكلفة التاريخية .

2- إن نموذج القيمة العادلة يركز بصورة أساسية على تقديم معلومات تعكس بدقة ووضوح جميع الأحداث والظروف والحقائق المالية الجوهرية التي تؤثر في قيمة الأصول والالتزامات موضوع عملية القياس ومما يساهم في تقييم أداء المؤسسة بشكل حقيقي ، واتخاذ القرارات التي تتعلق بجوانبهم واهتمامتهم المختلفة .

3- يتضح لنا من خلال هذا الفصل مدى توجه معايير المحاسبة الدولية نحو تبني مفهوم القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في العديد من المعايير المحاسبية مثل الأصول المادية والاستثمارات العقارية والأدوات المالية والأصول البيولوجية وتظهر عملية التحول من مبدأ التكلفة التاريخية للقيمة العادلة من خلال الخصائص النوعية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية وأهمها الملائمة والموثوقية .

4- نستنتج ان المشرع الجزائري اجار استخدام القيمة العادلة وذلك كلما توفرت الشروط اللازمة بهدف تصحيح الصورة المالية للمؤسسة والوصول الى معلومات محاسبية تتميز بالخصائص النوعية ذات الجودة العالية وبالمقارنة مع المعايير المحاسبية الدولية نجد ان الافصاحات التي أوجبها النظام المحاسبي المالي هي نفس المعلومات التي يجب تقديمها في معايير المحاسبة الدولية في حالة إتباع نموذج القيمة العادلة .

الفصل الثاني:

مدخل الأصول

الثابتة

الفصل الثاني: مدخل للأصول الثابتة

تمهيد:

تحدث التطورات الاجتماعية والتقنية والاقتصادية والسياسية تغيرا حقيقيا في بيئة العمل بالنسبة للعديد من أنواع العمل التجاري، وتشهد هذه الأيام ارتفاعا ملحوظا في أهمية التثبيتات، وتعد مهمة بالنسبة للعديد من المنشات في أغلب القطاعات الاقتصادية، حيث تحتل التثبيتات مكانة كبيرة في ميزانية المؤسسة، وقد عرفت حسب النظام المحاسبي المالي عدة اختلافات مقارنة مع معالجة المخطط المحاسبي الوطني السابقة للتثبيتات، سواء في طرق التقييم، في كيفيات التسجيل وطرق إهتلاكها وحتى في تعريفها وهذا موافقة لما جاءت به عدة معايير محاسبية ذات علاقة وهي: IAS16.

وسوف يدرج في هذا الفصل كل ما يتعلق بالتثبيتات من خلال تقسيمه إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول: الأصول الثابتة

المبحث الثاني: تقيم لأصول الثابتة

المبحث الأول: الأصول الثابتة

لقد تطرق المعيار رقم 38 من المعايير المحاسبية الدولية إلى التثبيتات المعنوية بحيث يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للأصول المعنوية وتقييمها، التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر،كما تعرض المعيار المحاسبي الدولي IAS16 إلى التثبيتات المادية والذي يهدف إلى تحديد المعالجة المحاسبية لها .

المطلب الأول: مفهوم الأصول الثابتة

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى مفهوم التثبيتات المعنوية والمادية والمالية ابتداء من تعريفها وكذا سير حساباتها .

أولا : مفهوم التثبيتات المعنوية

تعريف التثبيتات المعنوية

قبل المرور إلى تعريف التثبيتات المعنوية ينبغي أولا الإشارة إلى تعريف التثبيتات بصفة عامة.

- **تعريف التثبيتات:** يعبر مصطلح التثبيتات (الأصول الثابتة) كما جاء بها النظام المحاسبي المالي عن تلك الأصول غير الجارية العينية والمعنوية والمالية التي تكون بحوزة المؤسسة ولأكثر من سنة .[1]

- **تعريف التثبيتات المعنوية :**عرفت التثبيتات المعنوية على أنها أصول غير نقدية وليس لها وجود مادي وتكون مراقبة من قبل المؤسسة في إطار نشاطها العادي (وحتى وان لم تكن ملكا للمؤسسة) مثل: شهرة المحل، العلامات التجارية، برامج الإعلام الآلي، البراءات، ورخص الاستغلال. [2]

[1] كنوش عاشور،المحاسبة المعمقة،اصول و مبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي و المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر،2011، ص:93 .

[2] محمد بوتين ،المحاسبة و معايير الدولية ،متيجة للطباعة ، الجزائر، 2011، ص:133.

ثانيا : مفهوم التثبيتات المادية

في المادة221 -01عرف النظام المحاسبي المالي التثبيتات المادية(العينية) كالآتي : [1]

التثبيت العيني هو أصل عيني تحوزه المؤسسة من أجل الإنتاج، وتقديم الخدمات، الإيجار، الاستعمال لأغراض إدارية والذي يفترض أن تستغرق مدة استعماله إلى ما بعد السنة المالية.

ثالثا : تعريف التثبيتات المالية

تعرف التثبيتات المالية على أنها الأسهم والسندات والديون التي تكون للمؤسسة القدرة

والرغبة على الاحتفاظ بها لفترة طويلة أو إلى تاريخ استحقاقها في حالة السندات، مثل هذه الأصول غير الجارية تسجل بأحد الحسابين 26 أو27 ، حسب نية وهدف الإدارة من اقتناءها [2]

***الأسهم :**هي الوثيقة التي تمثل حصة المساهم في رأس مال الشركة أو أنه حصة في رأس مال شركة الأموال، وهو سند قابل للتداول تصدره الشركة المساهمة لتمثيل لجزء من رأس مالها.

***السندات:**وهو بمثابة عقد أو اتفاق بين المؤسسة و المستثمر ، وهو صك قابل للتداول تصدره الشركة أو الدولة ، يمثل قرضا طويل الأجل يعقده عادة عن طريق الاكتتاب العام. [3]

- يجب على المؤسسة الاعتراف بالأصول المالية في الميزانية فقط عندما تصبح طرفا في الأحكام التعاقدية للأداة.

---

[1] عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطلي برج بوعريج،2009 ص:72.
[2] www.Arabic forextrabing.com , le : 24-01-2017,15:04
[3] www.Arabic forextrabing.com , le : 24-01-2017,15:35

المطلب الثاني : طرق الاهتلاك والخسارة في الأصول الثابتة و حالات التنازل فيها

يعتبر الإهتلاك إثبات محاسبي وله عدة طرق محاسبية للإهلاك والذي سيتم توضيحه في هذا المطلب.

أولا: تعريف الإهتلاك

يعرف الإهتلاك على انه انخفاض قيمة الاستثمارات نتيجة الاستخدام أو التآكل أو القدم، ففي النظام المحاسبي المالي في المادة 121/07 فقد عرف الإهتلاك كالتالي: " الإهتلاك هو إستهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي ويتم حسابه كعبء إلا إذا كان مدمجا في القيمة المحاسبية لأصل أنتجه الكيان لنفسه [1]

ثانيا : طرق الإهتلاك

لحساب الإهتلاك هناك عدة طرق يمكن إتباعها :

***تعريف بعض المصطلحات :**إن فهم المصطلحات التالية يساعد على استيعاب أحسن لموضوع الإهتلاك.

- **القيمة القابلة للإهتلاك :**هي تكلفة الأصل أو أية قيمة أخرى بديلة عنها للأصل في القوائم المالية مطروحا منها القيمة التخريدية (المتبقية).

- **القيمة المتبقية :** هي القيمة المتوقع الحصول عليها من بيع الأصل أو الاستغناء عنه في نهاية عمره الإنتاجي بعد خصم مصروفات البيع.

- **العمر الإنتاجي للأصل :**هو الفترة التي تتوقع المؤسسة أن تنتفع خلالها بالأصل أو هو عدد وحدات الإنتاج أو عدد وحدات أخرى مناسبة تتوقع المؤسسة الحصول عليها من هذا الأصل والعمر الإنتاجي[2]

ويمكن توضيح طرق الاهتلاك من خلال الجدول الآتي :

---

[1] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع السابق، ص:126.

[2] بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS /IFRS،دار هومة،الجزء الاول،الجزائر،2010،ص:337 .

الجدول رقم (2- 1): طرق حساب الإهتلاك

الطريقة	التعريف	طريقة حسابها
الاهتلاك الثابت	يتم توزيع التكاليف على العمر الإنتاجي بصفة متساوية	يحسب قسط الإهتلاك وفق العلاقة التالية: المدة × المعدل × القيمة القابلة للإهتلاك المعدل =1 /العمر الإنتاجي أو العمر الإنتاجي/100
الاهتلاك المتناقص	تعتمد هذه الطريقة على تطبيق نسبة مئوية ثابتة على قيمة متناقصة تطبيق القيمة الأصلية للاستثمار(التثبيت) للسنة الأولى ثم القيمة المتبقية يطرح إهتلاك السنة الماضية بالنسبة للسنة الثانية وهكذا،ومن شروط هذه الطريقة يجب على المؤسسة الخاضعة للنظام الحقيقي للضرائب ويجب على المؤسسة اختبار هذه الطريقة كتابيا عن طريق رسالة تقدم لمصلحة الضرائب ويجب أن يكون عمر الاستثمار على الأقل03 سنوات ذات صلة مباشرة بالإنتاج	يتم حسابه وفق المعدلات التالية: **العمر المقدر المعامل** 4 سنوات 3- 1.5 6 سنوات 5- 2 أكثر من 6 سنوات2.5 **معدل الإهتلاك المتناقص = معدل الإهتلاك × المعامل الثابت (حسب الجدول)**يتم التوقف عن استعمال الإهتلاك المتناقص لما يكون الإهتلاك المتناقص أقل من القيمة الباقية عل السنوات المتبقية وتوزيع الباقي بالتساوي على القيمة الباقية **القيمة الباقية ×المعدل>القيمة الباقية/عدد السنوات المتبقية** في هذه الحالة يكمل الضرب في المعدل أما إذا: **القيمة الباقية × المعدل <القيمة**

		المتبقية/عدد السنوات المتبقية

الطريقة	**التعريف**	**طريقة حسابها**
الاهتلاك المتصاعد	تستعمل هذه الطريقة عندما تتوقع مصاريف أخرى مع الاهتلاك تكون مرتفعة في السنوات الأولى ومنخفضة في السنوات الأخيرة لايوجد أي شرط ما عدا الإدلاء كتابيا عن طريق ضبط رسالة للتصريحات السنوية بموجبها تختار المؤسسة تطبيق هذه الطريقة	يتم الحصول على قسط الإهتلاك للاستثمار في كسر يكون بسطه عدد السنوات المقابلة **للاستعمال (مدة الاستعمال السابقة)** ومقامه N(N+1) /2 **N:**يمثل عدد سنوات الإهتلاك. **القسط السنوي = القيمة القابلة للإهتلاك × رقم السنة / Σأرقام السنوات مجموع أرقام السنوات حسب العمر الإنتاجي** **مثال:**تثبيت عمره الإنتاجي5 سنوات مجموع أرقام السنوات = 1+2+3+4+5أو يساوي2/ (1+5)5=2/ (N+1) N

اهتلاك وحدات الإنتاج	بعض التثبيتات تتناقص أو استنفاذ منافعها بعدد وحدات النشاط أو وحدات الإنتاج ولهذا عادة ما يعبر عن العمر الإنتاجي لهذه التثبيتات وحدات الإنتاج والتي يمكن أن يكون مثلا عدد الكيلومترات المقطوعة لمعدات النقل...	يعبر العمر بوحدات كمية(الطن ،الكلغ،الكيلومتر،وحدة منتجة)يحسب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط الإنتاج **معدل الاهتلاك = القيمة القابلة للاهتلاك /عدد وحدات النشاط الإجمالية** **قسط الاهتلاك = عدد وحدات المنتجة × معدل الاهتلاك**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد علي: حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس مواضيع و مسائل محلولة، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008، ص ص: 157 -152.

القيد المحاسبي للإهتلاك

يتم تسجيل أقساط الإهتلاك N/12/31من كل سنة في الدفاتر المحاسبية كما يلي:

681	28xx	ح/مخصصات الاهتلاك و المؤنات وخسائر القيمة ح/اهتلاك التثبيتات إثبات قسط الاهتلاك	XX	XX

ثالثا : إهتلاك التثبيتات المعنوية

يمكن توضيح إهتلاك التثبيتات المعنوية من خلال النقاط التالية:

1- مدة الإهتلاك

يجب تخصيص المبلغ القابل للإهتلاك لأصل غير مادي على أساس منتظم على مدى أفضل تقدير لعمره النافع،وهناك افتراض قابل للتنفيذ أن العمر النافع لأصل غير مادي لن يزيد عن عشرين سنة من تاريخ توفر الأصل للاستعمال والإهتلاك يجب أن يبدأ عندما يصبح الأصل متوفر الاستعمال عندما يتم إهتلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية المتضمنة في أصل غير مادي على مدى الوقت يتم تخفيض المبلغ المسجل للأصل لإظهار ذلك المعاد تقييمه للأصل مخصوم منه القيمة المتبقية كمصروف على مدى العمر النافع للأصل، ويتم الاعتراف بالإهتلاك سواء كانت هناك زيادة أو لم تكن زيادة على سبيل المثال في القيمة العادلة للأصل أو المبلغ القابل للاسترداد1، ويجب أخذ عدة عوامل في الاعتبار عند تحديد العمر النافع للأصل غير الملموس بما في ذلك ما يلي:

- استعمال المؤسسة للأصل، وما إذا ما كان من الممكن إدارة الأصل بفعالية من قبل فريق إدارة أخر ؛

- دوران عمر المنتجات النموذجية للأصل والمعلومات العامة الخاصة بتقديرات الأعمار النافعة للأنواع المشابهة من الأصول المستعملة بطريقة مشابهة ؛

- بطلان الاستعمال الفني أو التقني أو الأنواع الأخرى منه ؛

- استقرار الصناعة التي يعمل الأصل والتغيرات في طلب السوق على المنتجات أو الخدمات الناتجة من الأصل ؛.

- الإجراءات المتوقعة من المنافسين المحتملين ؛

- مستوى الإنفاق على الصيانة المطلوب للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من الأصل، وقدرة الشركة للوصول إلى ذلك المستوى ؛

---

[1] شعيب سنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008، ص ص:147-145 .

- فترة السيطرة على الأصل والحدود القانونية أو المؤسسة لاستعمال الأصل مثل تواريخ انتهاء عقود الإيجار الخاصة بذلك.

2- طريقة الإهتلاك

يجب أن تظهر طريقة الإهتلاك المستخدمة نمط إهتلاك للمنافع الاقتصادية للمؤسسة، وإذا لم يكن من الممكن تحديد هذا النمط بشكل موثوق فإنه يجب استخدام طريقة القسط الثابت ويجب الاعتراف بمبلغ الإهتلاك لكل فترة على أنه أعباء، إلا في حالة دمجه في القيمة المحاسبية لأصل منتج من قبل المؤسسة نفسها (scf 121-7) .

3- القيمة الباقية

القيمة الباقية للتثبيتات المعنوية يجب أن تساوي الصفر، باستثناء:

- أن الغير تعهد بإعادة شرائها في نهاية مدة الاستخدام ؛

- وجود سوق نشطة وأن القيمة الباقية يمكن تحديدها بالرجوع إلى هذا السوق وأنه من المحتمل أن مثل هذا السوق سيوجد نهاية مدة استخدام الأصل.

*السوق النشط هو السوق الذي تجتمع فيه الشروط التالية: [1]

-تشابه المنتجات المعروضة؛

-تواجد المشترين والبائعين في أي وقت؛

-الأسعار معروضة أمام الجميع.

4- مراجعة طريقة الإهتلاك ومدة الإهتلاك

يجب مراجعة مدة الإهتلاك وطريقة الإهتلاك على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كان العمر المتوقع للأصل يختلف إلى حد كبير على التقديرات السابقة فإنه يجب تغيير مدة الإهتلاك تبعا لذلك، وإذا كان هناك تغير هام في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية من الأصل فإنه يجب تغيير طريقة الإهتلاك لإظهار التغير في النمط ويجب معاملة هذه

[1] شعيب سنوف، نفس المرجع السابق، ص ص:147-145 .

التغيرات محاسبيا على أنها تغيرات في التقديرات المحاسبية بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن" الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية " وذلك بتعديل أعباء الإهتلاك للفترات الحالية والمستقبلية.

رابعا : إهتلاك التثبيتات المادية

تعتبر التثبيتات المادية من بين الأصول التي تلك ماعدا الأراضي غير المنجمية، حيث تلك بنفس طريقة إهتلاك التثبيتات المعنوية.

1- إهتلاك التثبيتات المادية القابلة للتفكيك

هناك بعض التثبيتات المادية عناصرها تختلف فترات استخدامها ومنه فإن معدلات إهتلاكها سوف تختلف، لذا فإن كل عنصر يعالج (يهتلك) على حدا ويكون له جدول إهتلاك خاص بيه.[1]

***مدة الإهتلاك و** هي:

- للهيكل، مدة الاستخدام للتثبيت في مجمله.

- بالنسبة للمكونات من الصنف الأول، الفترة التي تفصل استبدالها المتتالي.

-أما المكونات من الصنف الثاني، الفترة التي تفصل مراجعتين متتاليتين.

***استبدال المكونات**

تكاليف استبدال المكون لتثبيت مادي يجب أن تسجل كعملية شراء مكون منفصل، القيمة المحاسبية الصافية للمكون المستبدل تساوي الصفر في الغالب، وإلا يجب أن تسجل كعملية تنازل أو رمي كفضلات.

***تعديل مخطط جدول الإهتلاك**

أي تعديل في الاستخدام المقدر يؤدي إلى مراجعة مستقبلية في مخطط الإهتلاك للمؤسسة، إذا حدث مثل هذا التغيير، من الضروري تسجيله كتغيير في التقدير المحاسبي

[1] هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010،ص ص:59-56

ويتم تعديل حصص الإهتلاكات للدورة والدورات المستقبلية ويتم تعديل عنصرين من مخطط الإهتلاك وهما:

*تعديل المدة، فتغير المدة هو تعديل بسيط .

*تعديل الأساس للإهتلاك، يتم زيادة الأساس للإهتلاك عندما :

- تؤدي الاستثمارات الجديدة إلى تحسين اعداءات التثبيتات ؛

-عند وجود شك في خسارة القيمة المسجلة مسبقا يتم تخفيض الأساس للإهتلاك عندما تثبت خسارة في القيمة.

2- إهتلاك أعباء تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع في نهاية حياة المشروع

تكاليف تفكيك المؤسسة وإعادة تهيئة الموقع تضاف إلى تكلفة المشروع (إلى تكاليف المباني مثلا) ليتم إهتلاكها (أي تكلفة المشروع + تكلفة تفكيكه) خلال فترة حياة المشروع.[1]

3- إهتلاك تكاليف الصيانة الدورية للتثبيتات المادية

تكاليف الصيانة الدورية تسجل في حساب فرعي لحساب الأصل (أي التثبيت) المعني بعملية الصيانة، وأن هذه العملية الصيانة (ستعتبر أحد مكونات التثبيت، إذن وفي أية السنة يتم تسجيل قسط إهتلاك التثبيت وكذلك قسط إهتلاك عنصر الصيانة الدورية كل على حدى.

خامسا : الخسارة في قيمة التثبيتات المعنوية والمادية

يجب على المؤسسة في نهاية كل سنة أن تخضع موجوداتها بما فيها التثبيتات المعنوية والمادية إلى فحص تدني القيمة وذلك حسب المعيار الدوليISA16 وهذا لضمان تسجيل الأصول بأقل قيمتها القابلة للتحصيل .

[1] عبد الحمان عطية، نفس المرجع السابق،ص:32.

1- تعريف الخسارة في القيمة

عرف النظام المحاسبي المالي خسارة القيمة بأنها" فائض القيمة المحاسبية للأصول عن القيمة الواجبة أي ممكنة التحصيل، تدني التثبيتات هو الفرق بين القيمة الباقية المحاسبية والقيمة القابلة للتحصيل عندما تكون الأولى أقل من الثانية". [1]

تدني القيمة= القيمة الباقية المحاسبية - القيمة القابلة للتحصيل

*** القيمة القابلة للتحصيل :** هي القيمة المسترجعة للأصل والتي تمثل أعلى قيمة بين القيمة الصافية للتنازل عن هذا الأصل وقيمته النفعية.

***القيمة النفعية :** هي القيمة المحينة لتقديرات التدفقات الخزينة المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل مطروحا منها التدفقات الخارجة، ويدعم الفرق بالقيمة المحينة لمبلغ التنازل عن الأصل في أية مدة الانتفاع به.

*** القيمة المحينة :**هي المبلغ المحين لمدفوعات الخزينة بتاريخ الحصول على الأصل .

2- التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة

يتم التسجيل المحاسبي للتدهور بشكل مشابه لتسجيل الإهتلاكات، غير أن حساب تدهور التثبيتات يحمل الحساب خسائر القيمة عن التثبيتات، كما يلي:

681	290أو	ح/مخصصات الاهتلاك و المؤنات وخسائر القيمة	xx	
		ح/خسائر القيمة عن تثبيتات المعنوية		xx
	291	ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات المادية		xx
		إثبات التدهور في القيمة		

3- المؤشرات الدالة على وجود خسائر في القيمة

قد تكون داخلية أو خارجية.[1]

[1] بن ربيع حنيفة ، نفس المرجع السابق ص:366.

***المؤشرات الداخلية :** من بينها:

- التدهور أو الإتلاف المادي المتوقع في المخطط الابتدائي قد ظهر.

- تغيرات هامة في طريقة الاستخدام أو مستقبلية لها اثر على استخدام الأصل (إعادة الهيكلة،التخلي عن الأنشطة.....).

***المؤشرات الخارجية :** وتتمثل في :

- حدث انخفاض في القيمة السوقية خلال الدورة بشكل معتبر ؛

- تغيرات هامة، لها أثر سلبي على المؤسسة، حدثت خلال الدورة أو ستحدث في المستقبل القريب في المحيط التقني الاقتصادي أو القانوني ومن أمثلة ذلك، ظهور إجراءات جديدة تعجل من التقنيات المستخدمة غير فعالة، تغيير في التنظيمات... الخ ؛

- معدل الفائدة السائد في السوق زاد خلال الدورة ومن المحتمل أن هذه الزيادة تخفض من القيم البيعية بشكل هام.

4 - إعادة تقييم الخسائر في القيمة

تقوم المؤسسة في أية كل دورة بإعادة تقييم القيمة المدرجة في الحسابات بالنسبة للسنوات المالية السابقة وإن وجد أي مؤشر يدل على أن الخسارة في القيمة المدرجة أصبحت غير موجودة أو انخفضت تقوم المؤسسة بإعادة تقدير القيمة القابلة للتحصيل الجديدة، حيث تسجل كمنتجات في حسابات النتائج عندما تصبح القيمة القابلة لتحصيل أكبر من القيمة المحاسبية الصافية وفي هذه الحالة يتم رفع القيمة المحاسبية بما يناسب قيمتها القابلة للتحصيل لكن دون تجاوز القيمة المحاسبية الصافية التي لم تدرج فيها أي خسارة قيمة ،خلال السنوات المالية السابقة، ويتم إعادة تسوية حساب 29 في نهاية كل سنة، كما يلي:

68x	29x	ح/ مخصصات الاهتلاك و المؤنات وخسائر القيمة ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات	XX	XX

[1] هوام جمعة ، نفس المرجع السابق ص:52.

29x		ح/ خسائر القيمة عن تثبيتات	XX	
	781	ح/استرجاع الاستغلال عن خسائر القيمة		XX
		استرجاع خسائر القيمة		

5- أثار التدهور (الخسارة في القيمة)

عند ملاحظة تدهور أي تثبيت، لا يلاحظ تقليص قيمته المحاسبية الصافية فحسب، بل يجب تغيير مخطط إهتلاكاته إذا كان تثبيتا قابل للإهتلاك.

سادسا : حالة التنازل عن التثبيتات المعنوية والمادية

قد تستغني (تتنازل)المؤسسة عن التثبيتات بسبب من الأسباب، كعدم كفايتها الإنتاجية، لتقادمها أو بسبب تغيير طرق الإنتاج أو النشاط، ويتم الاستغناء عن التثبيتات إما بالبيع، الشطب أو الاستبدال.

1- المعلومات الواجب توفرها[1]

لمعالجة التنازل عن التثبيتات يتوجب معرفة العناصر الآتية:

-التكلفة الأساسية للتثبيتات (تكلفة الاقتناء أو الإنتاج) .

-مجموعة الإهتلاكات لغاية تاريخ الاستغناء وتدني القيمة إن وجدت.

-تحديد القيمة المخصصة والمكملة للإهتلاك من بداية السنة لتاريخ التنازل.

-القيمة المحاسبية الباقية = تكلفة مجموع الاهتلاكات + تدني القيمة

-سعر بيع أو قيمة استبدال التثبيتات } في حالة البيع

-حساب نتيجة عملية التنازل ربح أو خسارة } أو الاستبدال

[1] بن ربيع حنيفة ، نفس المرجع السابق ، ص ص :294-295.

2- شطب الأصل من الخدمة(التخلص منه)

عندما تقرر إدارة المؤسسة شطبه من الخدمة، أي التخلص منه نهائيا وبدون مقابل لأنها لا تنتظر من استعماله أو بيعه أية منافع اقتصادية مستقبلية ، ففي هذه الحالة يجب إقفال حساب التثبيت المعني وأيضا حساب مجموع الإهتلاكات، وهنا نميز بين حالتين:

2-1- التثبيت المهتلك كليا

إذا كان التثبيت مهتلك كليا، فهذا الشطب لا يؤدي إلى أية نتيجة لأن مجموع الإهتلاك يساوي تكلفة التثبيت فيكون تسجيل الشطب كما يلي:

		/12/31		
20X		ح/تثبيتات معنوية	XX	
21X		ح/تثبيتات مادية	XX	
	29X	ح/خسارة القيمة عن التثبيت		XX
		شطب التثبيت		

2-2- التثبيت قيد الإهتلاك

ففي هذه الحالة يتم التخلص من التثبيت غير مهتلك كليا، فهو قيد الإهتلاك أي له قيمة باقية محاسبية موجبة، فيقفل حساب التثبيت المشطوب من الخدمة مقابل جعل مجموع الاهتلاك مدين ونواقص القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية 652 وبسعر التنازل يسجل في الجانب الدائن من حساب 752 فوائض القيمة من التنازل عن التثبيتات المادية وتسجل حالتين:

الحالة:01 حالة الربح:أي سعر التنازل < القيمة المحاسبية الصافية VNC

والتسجيل المحاسبي يكون كالآتي: [1]

		XX/ XX/ XX		
28X		ح /اهتلاك متراكم	XX	
29X		ح /خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		ح /البنك	XX	
	2XX	ح /التثبيت المعني		XX
	752	**ح /فوائض القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**		XX
		قيد التنازل عن التثبيت		

الحالة:02 حالة الخسارة:أي سعر التنازل > القيمة المحاسبية الصافية VNC

		XX/ XX/ XX		
28X		ح /اهتلاك متراكم	XX	
29X		ح /خسائر القيمة عن التثبيتات	XX	
512		ح /البنك	XX	
	652	**ح/نواقص القيمة عن خروج أصول مثبتة غير مالية**		XX
		ح /التثبيت المعني		
	2XX			XX
		قيد التنازل عن التثبيت		

[1] بن ربيع حنيفة ، نفس المرجع السابق ، ص ص : 294-295.

المطلب الثالث : تثبيتات في شكل امتياز والجاري إنجازها

يمكن توضيحهما على النحو الآتي : [1]

أولا: تثبيتات في شكل امتياز حساب 22

يفتح حساب 22 ويدرج فيه كل التثبيتات المعنوية أو المادية الموضوعة موضع الامتياز من قبل مانح الامتياز أو من طرف صاحب الامتياز(الممنوح له)، كما يتسم عند الاقتضاء هذا الحساب إلى حسابات ثانوية تتلاءم وطبيعة كل نوع من التثبيتات في شكل امتياز.

ويعرف امتياز الخدمة العمومية بأنه عقد يستند بموجبه شخص عمومي (مانح الامتياز) إلى شخص طبيعي أو شخص معنوي (صاحب الامتياز) تنفيذ خدمة عمومية تحت مسؤوليته لمدة محددة وطويلة على العموم، مقابل حق اقتضاء أتاوى من مستعملي الخدمة العمومية.

كما تطبق قواعد المحاسبة في هذا المجال على العقود التي تمت بصلة إلى الامتياز، والعمليات المتعلقة بهذا الأخير تدرج في حسابات صاحب الامتياز (الممنوح له) ، غير ان تكون على العموم مفصولة عن بقية عملياته تبعا لبنود الاتفاقية ولاحتياجات التسيير والإعلام.

والحساب " 22 تثبيتات في شكل امتياز "يمكن أن يكون نتيجة لتسيير داخلي، موضع تقسيمات تسمح بفصل موضع الامتياز عن التثبيتات التي يضعها صاحب الامتياز (concédant)التثبيتات التي يضعها مانح الامتياز موضع الامتياز . (Concessionnaire)

ومن باب المعالجة المحاسبية فإن ما قابل قيمة الأصول الموضوعة محل امتياز مجانا من قبل مانح الامتياز في الجانب المدين، يسجل في الجانب الدائن من حساب فرعي للحساب" 229 حقوق مانح الامتياز " ويظهر في جانب الخصوم من الميزانية (خصوم غير جارية).

[1] كنوش عاشور، نفس المرجع السابق ، ص ص :102-104.

هذا الحساب يكون مدينا في اية السنة المالية لدى صاحب الامتياز(الممنوح له) بقيمة أقساط الإهتلاك بوضع الحساب" 282 إهلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز "دائنا تماشيا مع الإهتلاكات المطبقة، وعند انتهاء الامتياز يكون للحساب" 229 حقوق مانح الامتياز " رصيد يتمثل في القيمة المحاسبية الصافية للتثبيتات الموضوعة موضع الامتياز، ويتم ترصيده عند إرجاع الملك إلى مانح الامتياز في مقابل حسابات التثبيت والإهتلاك المعني.

ويكون التسجيل المحاسبي كما يلي: [1]

22		تاريخ الاستلام		
	229	ح /التثبيت حسب الطبيعة	XX	
		ح /حقوق مانح الامتياز		XX
		عند الاستلام		
229		نهاية السنة		
	282	ح/حقوق مانح الامتياز	XX	
		ح/إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز		XX
		قيد الاهتلاك		

[1] كنوش عاشور، نفس المرجع السابق ، ص ص :102-104.

282		ح/إهتلاك التثبيتات الموضوعة موضع امتياز	XX	
229		ح/حقوق مانح الامتياز	XX	
	22	ح/التثبيت حسب الطبيعة عند الإرجاع		XX

أما الأتاوى فيجب الاعتراف بها كتكاليف بالقيمة المتفق عليها، ويكون التسجيل المحاسبي كالآتي:

		تاريخ الاستلام		
651		ح/ الأتاوى المترتبة على الامتيازات	XX	
	530	ح/ الصندوق		XX
		عند الاستلام		

ثانيا: التثبيتات الجاري إنجازها حساب 23

يعبر هذا الحساب عن تلك التثبيتات المادية أو المعنوية التي لا زالت لم تكتمل بعد في إنجازها، أي أنها في الواقع إنجازات، الهدف منها أن تكون في النهاية تثبيتات، فهي إذن تثبيتات غير قابلة للاستعمال النهائي، ومن وجهة نظر المعايير المحاسبية الدولية لا تعتبر تثبيت لأنها لا تستوفي الشروط(الحصول على منافع اقتصادية).

1- الحسابات الفرعية للحساب : 23 إن الحسابات الفرعية الواردة فيSCF هي كالأتي : [1]

- 232 تثبيتات عينية قيد الإنجاز ؛

- 237 تثبيتات معنوية قيد الإنجاز؛

- 238 تسبيقات وأقساط مدفوعة على الطلبات .

2- القاعدة المحاسبية

تسجل بحسابات تثبيتات قيد الإنجاز (الجاري إنجازها) تكلفة التثبيتات التي لم يكتمل إنجازها في نهاية السنة، سواء كانت عملية الإنجاز تتم من قبل المؤسسة أو من قبل الغير(مؤسسة أخرى).

الحالة: 01 إنجاز التثبيتات يتم من قبل الغير

في نهاية السنة يكون حساب 232 أو 237 مدينا وحساب 404 موردو التثبيتات دائنا بتكلفة الأشغال التي تم إنجازها، وعند استلام التثبيتات بصورة كاملة وجاهزة للاستخدام، يرصد حساب تثبيتات قيد الإنجاز يجعله دائنا وجعل الحساب المناسب 20x تثبيتات معنوية أو 20xتثبيتات مادية مدينا.

الحالة : 02 إنجاز التثبيتات من قبل المؤسسة

في أية السنة تسجل أحد الحسابات 232 أو 237 مدينا والحساب 73 إنتاج مثبت(أو أحد حساباته.

الفرعية 732 مثلا إنتاج تثبيتات مادية) دائنا بتكلفة الجزء الذي تم إنجازه من التثبيتات.

3- تسجيل التسبيقات وأقساط التسديد

إقترح النظام المحاسبي المالي أسلوبين لتسجيل التسبيقات وأقساط التسديد كالآتي:

3-1-تسجيل التسبيقات والأقساط بالحساب 238 تسبيقات وأقساط مسددة على طلبات بالتثبيتات بوضعه مدينا ووضع أحد حسابات النقديات دائنا.

[1] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع السابق ، ص ص :74-75.

3-2-تسجيل التسبيق بالحساب 409 تسبيقات للموردين) أو أحد حساباته الفرعية (بجعله مدينا وأحد حسابات النقديات دائنا بقيمة التسبيق المسدد، وفي اية السنة يرصد حساب 409 (بجعله دائنا) مع الحساب238 (بجعله مدينا).

إذن الأفضل هو تطبيق الأسلوب الأول وتجنب عملية ترصيد الحساب 409 الواجب إجراؤها في حالة تطبيق الأسلوب الثاني.

4- الاهتلاك

لا يطبق أي إهتلاك على هذا النوع من التثبيتات، لكن وقوع خسارة في القيمة يجب إثباته إذا ما أصبحت قيمة التثبيت القابلة للتحصيل أقل من القيمة المحاسبية نظرا لتغيرات التقييم الحاصلة أثناء إنجاز الأشغال على هذا النوع من التثبيت.

المبحث الثاني:تقيم الأصول الثابتة

بعد التأكد من توفر شروط إدراج الأصل ضمن التثبيتات من الضروري تحديد قيمة الاصل التي سيقيد بها محاسبيا،وهي تختلف باختلاف طريقة الحصول عليها، كما يجب تحديد قيمته فيما بعد (نهاية الدورة) وهذا ما سيتم توضيحه خلال هذا المبحث .

المطلب الأول:القواعد العامة لتقيم الأصول الثابتة

تشكل القواعد العامة لتقييم أهمية بالغة في أي نظام محاسبي لتأثيرها الكبير على المعلومات المحاسبية و المالية وسيتم التطرق في هذا المطلب.

1- التكلفة التاريخية

تسجل عناصر تثبيتات محاسبيا وتعرض في القوائم المالية بتكلفتها التاريخية، أي على أساس تكلفة حيازتها دون اعتبار أثار تغير أو تطور القوة الشرائية لوحدة النقد تتألف التكلفة التاريخية للسلع والممتلكات المقيدة في أصول الميزانية عقب خصم الرسوم القابلة للاسترجاع والتخفيضات التجارية والتزيلات.[1]

وغير ذلك من العناصر المماثلة مما يلي : [2]

-تكلفة الشراء بالنسبة للسلع المكتسبة بمقابل؛

-قيمة الإسهام بالنسبة للسلع المستلمة كمساهمة عينية؛

-القيمة العادلة بالنسبة للسلع المكتسبة مجانا.

-تكلفة الإنتاج بالنسبة للسلع والخدمات التي تنتجها المؤسسة.

2- القيمة العادلة

تعرف القيمة الحقيقة بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو تسوية التزام بين طرفين كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة ويطلق عليها كذلك اسم القيمة العادلة . [1]

---

[1] الجريدة الرسمية،العدد 19،قرار مؤرخ في 26جويلية2008يحدد قواعد التقييم المحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها الفقرة 112.1،الجزائر،2009،ص:06.

[2] نفس المرجع السابق ، الفقرة 112.2،الجزائر،2009،ص:07.

3- قيمة الإنجاز

هي القيمة التي يمكن الحصول عليها في الوقت الحالي من خلال بيع أصل معين أثناء خروج إرادي.[2]

4- القيمة المحينة

تتمثل في التقدير الحالي للتدفقات المستقبلية ضمن المسار العادي للنشاط ، أو ما يسمى بالقيمة الحالية و تجدر الإشارة إلى أن كل دورة محاسبية ،تفحص المؤسسة ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على نقصان قيمة أصل معين، وإذا ثبت وجود هذا المؤشر، فإن المؤسسة تقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل، والتي تعرف على أنها أعلى قيمة بين ثمن البيع الصافي و الذي يمثل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أصل ضمن ظروف المنافسة العادية مطروحا منه تكاليف الخروج[3].

في حالة ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير فإن هذا الارتفاع يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقييم و يعتبر إيراد أو يتم تخفيضه من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق سالب أو نقص في القيمة الذي يعتبر عبء.

أما في حالة انخفاض القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير هذا الانخفاض يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقدير ويعتبر عبء وتتم المقاصة من نفس الأصل الذي تم تقييمه في السابق ونتج عنه فرق موجب أو زيادة في القيمة الذي يعتبر إيراد.[4]

---

[1] هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخلة مقدمة الى الملتقى الوطني حول الموسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة ، الجزائر، 2007 ص: 03.

[2] الجريدة الرسمية،العدد 19،قرار مؤرخ في 26جويلية 2008، نفس المرجع السابق ص: 91.

[3] كنوش عاشور، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطاره العام، أثاره و انعكاسات تطبيقية، مداخلة مقدمة الى الملتقى الدولي النظام المحاسبي في مواجهة المعايير الدولية المحاسبية IAS /IFRS و المعايير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر ، 13-14 ديسمبر 2011 ، ص: 10.

[4] شعيب شنوف ، مرجع سبق ذكره، ص89.

المطلب الثاني :حالات خاصة للتقييم

وهي بعض الحالات الخاصة التي تكمل القواعد العامة لتقييم الأصول وتخص، بعض عناصر الميزانية وحساب النتائج، ويمكن إجازتها فيما يلي :

1- حالة خاصة بالمنتجات الزراعية

يتم تقييم المنتجات الزراعية عند ادرجها الأولي المقدرة في نقطة البيع ،تثبت أي خسارة أو ربح في تغير القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها. [1]

2- القيم الثابتة العينية

هي أصل مادي تحوزه المؤسسة من أجل إنتاج، تقديم الخدمات، الإيجار أو للاستعمال في أغراض إدارية، والذي يفترض أن تكون مدة استعماله أكثر من سنة مالية. [2]

3- القيم الثابتة المعنوية

هي أصل غير نقدي وغير قابل للتحديد أو بدون جوهر مادي يحتفظ به لاستخدامه في إنتاج البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو للأغراض الإدارية، وهذا الأصل تراقبه المؤسسة وتتوقع أن تحقق منه منافع اقتصادية مستقبلية. [3]

تحسب تكلفة الأصول الثابتة كما يلي:

- تسجل الأصول الثابتة في الحسابات بتكلفتها المنسوبة إليها مباشرة ، و التي تتضمن جميع تكاليف الاقتناء ووضعها في أماكنها، الرسوم المدفوعة ، الأعباء المباشرة الأخرى ، ولا تدرج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ضمن هذه الأصول ومصاريف انطلاق النشاط ضمن هذه التكاليف؛ أما فيما يخص الأصول الثابتة التي أنتجتها المؤسسة بنفسها فتتكون التكلفة من العتاد واليد العاملة وأعباء الإنتاج الأخرى.

كما تضاف تكاليف تفكيك العتاد عند انقضاء مدة الانتفاع به أو تكلفة تجديد الموقع إلى تكلفة إنتاج أوحيازة لأصل الثابت المعني إذا كان هذا التفكيك أو التجديد إلزامي للمؤسسة.

---

[1] القانون رقم 07-11، الصادر بتاريخ: 25-11-2007، المتضمن النضام المحاسبي ، المواد: 09-10.
[2] الفقرة 06، المعيار المحاسبي الدولي رقم: 16.
[3] الفقرة 07، المعيار المحاسبي الدولي رقم: 16.

- تسجل النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول الثابتة العينية أو المعنوية محاسبيا كأصول ثابتة ضمن أعباء السنة المالية إذا كانت تحسن من نجاعة الأصل، أما إذا كانت ترفع من القيمة المحاسبية للأصول ومن المحتمل أن تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية في المستقبل فإنها تسجل ضمن الأصول الثابتة وتضاف إلى القيمة المحاسبية للأصل.

4- الأصول المالية غير جارية

تسجل الأصول المالية المملوكة للمؤسسة من غير القيم العقارية الموظفة والأصول المالية الأخرى المذكورة في شكل أصول مالية جارية، تبعا لمنفعتها وللدواعي التي كانت سائدة عند اقتناءها أو عند تغيير وجهتها في إحدى الفئات الأربعة التالية [1]:

- سندات المساهمة والحقوق المرتبطة بها التي يعد امتلاكها الدائم مفيد لنشاط المؤسسة ؛

- السندات الموجهة لتوفير مردودية مرضية للمؤسسة في المدى الطويل، لكن دون التدخل في تسيير المؤسسة المصدرة لها ؛

- السندات الأخرى التي تمثل أقساط رأسمال أو توظيفات ذات الأمد الطويل التي تحتفظ بها

المؤسسة إلى غاية حلول أجل استحقاقها ؛

- القروض والحسابات الدائنة التي أصدرتها المؤسسة ولا تنوي بيعها في الأجل القصير

بحيث يتم تسجيل الأصول المالية عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بالقيمة الحقيقية بمقابل معين، بما فيها الأعباء المباشرة مثل أعباء الوساطة ، الرسوم غير المسترجعة، كما يتم استبعاد بعض الأعباء مثل الأعباء الإدارية.

5- تقيم الأعباء والمنتجات المالية

تأخذ في الحسابات الأعباء و النواتج المالية تبعا لانقضاء الزمن و ترتبط بالسنة المالية التي تترتب خلالها الفوائد، والعمليات التي تم من خلالها الحصول أو منح تأجيل للدفع بشروط تقل عن شروط السوق، تسجل محاسبيا بقيمتها العادلة بعد خصم الناتج المالي أو التكلفة المالية المرتبطة بهذا التأجيل، في حين أن الفرق بين القيمة الاسمية للمقابل و القيمة

[1] الفقرة 121.7 ، نفس الرجع السابق ،ص: 09.

العادلة للعملية التي تناسب التكلفة التقديرية للقرض المتحصل عليه أو الممنوح، يسجل محاسبيا كأعباء مالية في حسابات المشتري و كإيرادات في حسابات البائع.[1]

6- العمليات بالعملة الأجنبية

الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية [2] ، حسب سعر الصرف الجاري أما الحقوق والديون المقيمة بالعملات الأجنبية فتحول إلى العملة الوطنية على أساس سعر الصرف التاريخي "تاريخ العقد أو الاتفاق".[3]

وفيما يخص الفوارق الناتجة عن تقلبات أسعار الصرف في حالة الخسارة تسجيل ضمن الأعباء" حساب666 /خسائر الصرف "وفي حالة الربح ضمن الإيرادات المالية "حساب / 766أرباح الصرف."

المطلب الثالث: إعادة تقييم الأصول الثابتة

في نموذج إعادة التقييم يتم تسجيل الأصل بتكلفته ولكن تدريجيا تزيد قيمته الدفترية نتيجة لأي زيادة في القيمة وعليه هناك شروط تطبيق هذا النموذج بالنسبة للتثبيتات المعنوية وهي تشابه الشروط بالنسبة للتثبيتات المادية ، لذلك سيتم التطرق في هذا المطلب لتوضيحها أكثر من خلال التثبيتات المادية.

أولا : تعريف إعادة التقييم:

إن إعادة تقييم تثبيت ما هو تحديد قيمته الحالية اعتمادا على الأسعار الحالية للتثبيتات المعنية، أو على أساس معاملات إعادة التقييم الرسمية والتي تنشرها السلطات المخولة بذلك قانونا مثل الوزارة المالية أو المديرية العامة للضرائب ،ينص النظام المحاسبي المالي على أن عملية إعادة التقييم يجب أن تشتمل عناصر كل فئة من التثبيتات وأن لا تقتصر(عملية إعادة التقييم) على تثبيت محدد وفي حالة اختيار المؤسسة إجراء عملية إعادة تقييم بعض

---

[1] الجريدة الرسمية ، العدد 19، القانون رقم 07-11، الصادر بتاريخ: 25-11-2007 ، المواد:09-10 ، نفس الرجع السابق

[2] الجريدة الرسمية ، العدد 19، ا لقانون رقم 07-11، الصادر بتاريخ: 25-11-2007 ، المادة:13 ، نفس الرجع السابق ، ص:04.

[3] شنوف شعيب ، الجزء الاول ، نفس الرجع السابق ، ص:85

أصولها، فإن على هذه المؤسسة الاستمرار في إجراء عملية إعادة التقييم بصورة منتظمة(أي سنويا). [1]

ثانيا : عمليات إعادة التقييم

1- عمليات إعادة تقييم منظمة

أي تتم بناء على نص تنظيمي صادر من سلطة مخولة بذلك، إن فرق إعادة التقييم الناتج عن هذه العمليات عادة مايكون معفى حاليا، فإن عمليات إعادة التقييم المنظمة غير الواردة في قانون الضرائب المباشرة، وكانت آخر عملية "إعادة تقييم منظمة للتثبيتات" تمت بموجب المرسوم التنفيذي07 -210 الصادر بتاريخ 2007/07/04 والمحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات (التثبيتات) المادية القابلة للإهتلاك، وكذا التثبيتات غير القابلة للاهتلاك.ولقد حدد أخر أجل لإجراء عملية إعادة التقييم بنهاية السنة2007 .

2- عمليات إعادة تقييم حرة

أي تقوم المؤسسة متى ارتأت ضرورة لذلك، وحاليا عمليات إعادة التقييم هي حرة، وفوائضها خاضعة للضريبة.

ثالثا : التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقييم

فرق إعادة التقييم يساوي إلى فائض القيمة العادلة على القيمة المحاسبية الصافية للتجهيز وهو يسجل كزيادة في القيمة الأصلية للأصل، وفي المقابل حساب الأموال الخاصة ح 105 فرق إعادة التقييم لكن، إعادة التقييم الموجبة تسجل في النواتج في حالة ما إذا كانت تعوض إعادة تقييم سالبة لنفس الأصل سجلت سابقا في الأعباء. [2]

رابعا : أساس إعادة تقييم التثبيتات المادية

هناك حالتين هما : [3]

---

[1] عبد الرحمان عطية ، مرجع سبق ذكره، ص ص:218-219.

[2] هوام جمعة ، نفس المرجع السابق ص : 78.

[3] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع السابق ص ص : 219-226.

1- إعادة تقييم القيمة الإجمالية للتثبيت : في هذه الحالة فإن إعادة تقييم تثبيت ما تتم بإعادة تقييم قيمته الإجمالية وكذا الإهتلاكات الخاصة به وهذا اعتمادا على معامل يحسب بنسبة القيمة العادلة(أي سعر البيع الصافي) للأصل إلى قيمته المحاسبية الصافية.

أي أن معامل إعادة التقييم =القيمة العادلة للأصل ÷ قيمته المحاسبية الصافية

حيث أن القيمة المحاسبية الصافية: هي قيمة الأصل المسجلة في القوائم المالية للمؤسسة بعد طرح الإهتلاكات المتراكمة خسائر القيمة المسجلة،إن فرق إعادة التقييم هو الفرق ما بين القيمة الإجمالية (التاريخية) المعاد تقييمها للتثبيت من جهة ومجموع الاهتلاكات المعاد تقييمها من جهة أخرى.

والتسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم يكون كالآتي:

2X		ح/ تثبيتات مادية(زيادة قيمة الأصل)	XX	
	28X	ح /اهتلاك التثبيتات (زيادة اهتلاك المجمع)		XX
	105	ح / رأس مال الصادر إعادة تقييم التثبيت		XX

وبعد إعادة تقييم التثبيت يحسب قسط الإهتلاك بتقسيم القيمة المحاسبية الصافية بعد إعادة التقييم على فترة الاستخدام المتبقية للتثبيت .

2-إعادة تقييم القيمة المحاسبية الصافية للتثبيت: وتتم وفق المراحل الآتية:

- ترصيد الإهتلاكات المجمعة للتثبيت المراد إعادة تقيمه مع حساب الأصل المعنى للحصول عل قيمته المحاسبية الصافية ؛

- تحديد القيمة العادلة للتثبيت وحساب الفرق بينها وبين قيمته المحاسبية الصافية ،و هذا يتم الحصول على فرق إعادة التقييم والذي يضاف إلى القيمة المحاسبية الصافية ،كما في القيد الآتي:

2X		ح/ تثبيتات مادية(زيادة قيمة الأصل)	XX	
	28X	ح / زيادة قيمة		XX
	105	الأصل		
		إعادة تقييم التثبيت		

وفي نهاية السنة يحسب قسط الاهتلاك السنوي بقسمة القيمة المحاسبية الصافية المعاد تقييمها للتثبيت على فترة استخدامه المتبقية.

خامسا :أهداف إعادة التقييميمكن تلخيصها كالآتي: [1]

1-الهدف الإعلامي: أي إظهار عناصر الميزانية بقيمتها الحالية لا بقيمتها التاريخية ومنه فإن نتائج دراسة وتحليل هذه الميزانية التي تمت إعادة تقييمها سيتم بشكل أدق .

2-الهدف المالي:أي جعل الإهتلاكات مصدر حقيقيا وكافيا لتمويل التجهيزات التي تم إهتلاكها بصفة كاملة.

3-أهداف اقتصادية : ونعني بذلك تقييم مختلف عناصر الميزانية بوحدة نقدية ذات قوة شرائية متقاربة.

سادسا :الآثار السلبية لعدم إعادة تقييم التثبيتات

إن عدم القيام بإعادة تقييم التثبيتات بعد ارتفاع أسعارها ينتج عنه أثار سلبية على المؤسسة مثل: [2]

- اعتبار أقساط الإهتلاك اقل من التكلفة الفعلية لحيازة واستخدام التثبيتات لأن أقساط الإهتلاك تحتسب على أساس التكلفة التاريخية وليس على أساس تكلفتها الحالية وهذا سوف يؤدي إلى تضخيم نتيجة الدورة وتتحمل المؤسسة ضرائب على الربح أكبر من المبالغ الواجب تسديدها لو انها قامت المؤسسة بإعادة تقييم التثبيتات (نفترض أن فرق إعادة التقييم هو معفى من الضريبة)؛

[1] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع السابق ص : 226.
[2] عبد الرحمان عطية ، نفس المرجع السابق ص : 226.

- عدم تمكين المؤسسة من تجميع إهتلاكات كافية لتمويل التثبيتات المعوضة للتثبيتات التي تم إهتلاكها بصفة كلية ؛

- التأثير سلبا على الدور الإعلامي للمحاسبة، ذلك أن الميزانية غير المعاد تقييمها لا تظهر الأصول بقيمتها الحالية بتاريخ إعداد هذه الميزانية، بل تظهر قيمة هذه الأصول بتاريخ شرائها والتي قد لا تتطابق مع قيمة هذه الأصول بتاريخ إعداد الميزانية.

المطلب الرابع: حالات خاصة لإعادة التقييم

وفق النظام المحاسبي المالي تتم عملية إعادة التقييم بانتظام حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيت المعني اختلافا كبيرا عن قيمته الحقيقية (العادلة) وعليه يمكن أن تظهر بعض الحالات الخاصة عند إعادة التقييم يمكن تلخيصها فيما يلي: [1]

- الحالة الأولى

تدرج إعادة التقييم الإيجابية في الحسابات كنواتج إذا كانت تعوض إعادة تقييم أخرى

سلبية لنفس الأصل سبق إدراجها في الحسابات كأعباء في حدود خسارة القيمة المسجلة، وعليه تعالج هذه الحالة محاسبيا على النحو الآتي :

تسجيل خسارة القيمة

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	xx	
	29	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		xx
		فارق تقييم سلبي سجل كعبء		

الاسترجاع في حدود الخسارة

[1] رفيق يوسفي ،محاسبة معمقة، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة مالية و محاسبة ،غير منشورة، سنة 2016-2017، ص: 94.

29		ح/خسائر القيمة عن التثبيتات	xx	
	781	ح/استرجاع خسائر القيمة أصول غير جارية		xx
		تسجيل الفارق الإيجابي كنواتج في حدود الخسارة		

تسجيل الفارق في شكل رؤوس أموال

2x		ح/التثبيت المعني	xx	
	105	ح/فارق إعادة التقييم		xx
		تسجيل الفارق		

- الحالة الثانية

إذا أبرزت عملية إعادة التقييم وجود خسارة في القيمة، فإن هذه الخسارة تنسب على سبيل الأولوية إلى فارق إعادة التقييم سبق إدراجه في الحسابات كرؤوس أموال خاصة لنفس الأصل، ويسجل الرصيد السلبي كعبء من الأعباء، وعليه تعالج هذه الحالة محاسبيا على النحو التالي :

تسجيل الفارق الإيجابي

2x		ح/التثبيت المعني	xx	
	105	ح/فارق إعادة التقييم		xx
		تسجيل الفارق الايجابي		

تسجيل الفارق السلبي في حدود الفارق الإيجابي (إلغاء الفارق)

105		ح/فارق إعادة التقييم	xx	
	2x	ح/التثبيت المعني		xx
		تسجيل الفارق الايجابي		

تسجيل الفارق كعبء

681		ح/مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة أصول غير جارية	xx	
	29	ح/ خسائر القيمة عن التثبيتات		xx
		تسجيل الفارق السلبي كعبء		

خلاصة الفصل :

بعد دراسة التثبيتات حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي أتضح أنه اهتم بالتثبيتات من لحظة دخولها للمؤسسة سواء عن طريق الحيازة أو الإنتاج أو اندماج مؤسسات أو أي طريقة أخرى، كما تم توضيحها في هذا الفصل، مرورا بمرحلة استخدامها حيث بين كل ما يتعلق بهذه المرحلة من تقييم واهتلاك وتدهور وكذا كيفية تسجيل ذلك محاسبيا، حيث أصبح اعادة تقييم التثبيتات يعتمد على كل من عمليات إعادة تقييم منظمة و عمليات إعادة تقييم حرة ، و التسجيل المحاسبي لفارق إعادة التقييم ، و النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية المحاسبية ، يسمح لنا بإعطاء صورة آنية و حقيقة عن قيمة التثبيتات للمؤسسة ، مما يسهل اتخاذ القرارات الملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين ، وصولا الى كيفية معالجة حالة خروج التثبيتات من أصول المؤسسة سواء عن طريق التنازل عنها او الشطب من الخدمة ، وكذا كل من القواعد العامة للتقييم الأصول الثابتة و الحالات الخاصة للتقييم ، و الحالات الخاصة لإعادة التقييم .

دراسة ميدانية حول امكانية التقييم للاصول الثابتة للقيمة العادلة في الجزائر من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين

الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول إمكانية التقييم للأصول الثابتة للقيمة العادلة في الجزائر من وجهة نظر المهنيين والاكادميين

تمهيد:

تعتبر هذه الدراسة الميدانية تطبيقا عمليا للإطار النظري للدراسة وذلك من خلال التطرق الى الاطار النظري للقيمة العادلة وكذا منظورها وفق المعايير المحاسبية الدولية واثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وأيضا القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وأيضا التطرق الى الاطار النظري لمدخل الاصول الثابتة وكيفية تقييمها استنادا الى قواعد عامة عن كيفية تقييمها ومن هذا المنطلق تم تصميم استمارة استبيان موزعة على مهنيين واكادميين لأخذ ارائهم حول الموضوع وذلك قصد الوصول الى نتائج يمكن الاستفادة منها ولتجسيد هذه الخطوة يتم تقسيم هذا الفصل الى :

المبحث الأول: الاطار المنهجي للدراسة الميدانية.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات .

المبحث الاول : الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

لكل بحث علمي اطاره المنهجي الذي من خلاله يقوم الباحث بحصر جوانب البحث في مجموعة من المراحل لتسهيل تتبع هذه الدراسة وعرض النتائج والتحليلات اللازمة والإجابة عن مختلف التساؤلات في هذا البحث والتحقق من الفرضيات المقدمة .

ومن هذا المنطلق سيتم تقسيم هذا المبحث الى :

- عينة وأدوات الدراسة .
- اداة الدراسة .
- الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة .

المطلب الاول : عينة وأدوات الدراسة

لابد من تحديد المجتمع و العينة المأخوذة منه لتطبق عليها الدراسة بغية الوصول الى نتائج يمكن تعميمها .

اولا : مجتمع وعينة الدراسة

حرصنا في اختيارنا لمجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها المستجوبين على اطلاع كافي بالموضوع ، ولديهم الخبرة العلمية والعملية ، وقد شملت الدراسة محافظي الحسابات لولاية تبسة ومحافظي حسابات خارج هذه المنطقة وتتمثل العينة المختارة على النحو التالي :

المهنيين المعتمدين والاكاديميين

الأساتذة الجامعيين.

المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية.

ولقد تم توزيع 60 استمارة على النحو التالي :

40 استمارة موجهة الى المهنيين المعتمدين ؛

5 استمارة موجهة الى الاساتذة الجامعيين ؛

15 استمارة موجهة الى المحاسبين لدى المؤسسات الاقتصادية .

وفي الأخير تقرر الاعتماد على 45 استمارة من مجوع الاستمارات الموزعة وذلك بعد عدم استلام ل 10 وإلغاء 5 استمارة للنقص في الاجابات او لعد استلامها من المستجوبين.

ثانيا : طرق وجمع البيانات

1 . الاستبيان

قصد توضيح امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة تم اعداد استبيان وتطويره بشكل يساعد في جمع المعلومات .

2 .المقابلة

وهذا من خلال التسليم المباشر إلى المستجوب مع شرح أهداف الدراسة في العديد من المرات.

3 .الاستعانة بالزملاء

وذلك من خلال تسليم مجموعة من الاستمارات إلى بعض الزملاء والمعارف من اجل توزيعها.

المطلب الثاني : اداة الدراسة

قصد تسهيل الدراسة تم اعداد استبيان يساعد على جمع البيانات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر الاتية :

اولا : محتويات الاستمارة

تم تصميم الاستمارة كأداة اساسية تساعد في الحصول على المعلومات والبيانات الضرورية لتحقيق اغراض البحث ، وقد احتوت الاستمارة على محورين تضمنا متغيرات الدراسة وفي شكلها النهائي احتوت الاستمارة على 22 سؤالا مقسمة الى محورين اساسين هما : [1]

- الجزء الاول : خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية .
- الجزء الثاني : اشتمل هذا الجزء على محورين اساسين هما :

[1] (انظر الملحق رقم 01).

المحور الاول : تضمن العبارات الخاصة بإمكانية تقييم و اعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظرالمهنيين والاكاديميين وتضمن 10 عبارات .

المحور الثاني : تضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالقيمة العادلة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ومدى امكانية تقييمها للأصول الثابتة في الجزائر وقد تضمنت 12 عبارة موزعة على محورين فرعيين تمثلا في الاتي :

- اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.
- مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية.

ثانيا : مقياس الاستمارة

لتحويل اجابات عينة الدراسة الى اجابات كمية تم استخدام مقياس لكارت الخماسي لكونه اكثر تعبيرا وتنوعا يعطي مجالات اوسع للإجابة ويمكن توضيح الدرجات الخمسة للموافقة في الجدول الاتي :

الجدول رقم (3- 1): مقياس الاستمارة

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

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

ثالثا : صدق الاداة وثباتها

يقصد بصدق الاداة قدرة الاستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها وقد تم التحقق من ذلك عن طريق عرضها على عدد من المحكمين من اساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – تبسة – وفي ضوء الملاحظات المطروحة تم تعديل الاستمارة .

كما تم التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل الفا كرونباخ ويمكن توضيحها من خلال الجدول الاتي :

الجدول رقم (3- 2): اختبار الفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة	القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	الاستبيان الكلي
معامل الثبات	0.92	0.93	0.95

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

من خلال الجدول السابق يتضح ان قيمة معامل الفا كرونباخ مرتفعة لكل مجال من مجالات الاستبيان ، كذلك فان قيمة الفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان كانت 0.95 وهي نسبة مرتفعة تسمح باستعمال الاستمارة والوثوق في النتائج المتوصل اليها الى حد ما .

المطلب الثالث : الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة

لتحقيق اهداف الدراسة وتحليل البيانات التي سيتم تجميعها وذلك باعتماد طرق احصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها ، بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم ادخال البيانات بالحاسوب الالي باستخدام برنامج الحزم الاحصائية الاجتماعية " spss " ، حيث تضمنت المعالجة الاساليب الاحصائية الاتية :

اولا : التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة ، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور اداة الدراسة وتحسب بالقانون الاتي :

$$\textbf{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار المجموعة}}{\text{المجموع الكلي للتكرارت}} \times 100$$

ثانيا : معامل الفا كرونباخ

تم استخدامه لتحديد معامل ثبات اداة الدراسة ، ويعبر عنه بالمعادلة الاتية :

$$a = n/(n-1)\ [1 - (\sum vi)/vt]$$

a : يمثل الفا كرونباخ .

n : يمثل عدد الاسئلة .

Vt : يمثل التباين في مجموع للاستمارة .

Vi : يمثل التباين لأسئلة المحور .

ثالثا : المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

تم حسابها لتحديد استجابات افراد الدراسة نحو محاور وأسئلة الدراسة ، حيث ان الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر احصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات ويعبر عنه بالعلاقة الاتية :

$$\delta = \sqrt{((\sum(xi - \bar{x}))/N)}$$

رابعا : معامل ارتباط بيرسون

يستخدم معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط مدى متغيرات الدراسة يبعضها ، وتم حسابه انطلاقا من برنامج الحزم الاحصائية الاجتماعية " spss " .

كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت للتدرج الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على اكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية اي (5/4 = 0.80) وبعد ذلك تمت اضافة هذه القيمة الى بداية المقياس وهي واحد.

وذلك لتحديد الحد الاعلى لهذه الخلية ويمكن توضيح طول الخلايا في الجدول الاتي :

الجدول رقم (3- 3): طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

الفئة الاولى	من 1 الى اقل من 1.80	غير موافق بشدة	منخفض جدا
الفئة الثانية	من 1.80 الى اقل من 2.60	غير موافق	منخفض
الفئة الثالثة	من 2.60 الى اقل من 3.40	محايد	متوسط
الفئة الرابعة	من 3.40 الى اقل من 4.20	موافق	مرتفع
الفئة الخامسة	من 4.20 الى اقل من 5	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

بعد وضع الاستبيان النهائي والتأكد من صدقه وبعد توزيعه واسترجاع الاجابات الصالحة سيتم تحليل هذه النتائج بالاعتماد على برنامج الحزم الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في نسخته 21 ، لذا سيتم تقسيم هذا المبحث الى المطالب الاتية :

الوصف الاحصائي لعينة الدراسة ؛

عرض وتحليل نتائج الدراسة ؛

اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الاول : الوصف الاحصائي لعينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات العامة لعينة الدراسة من حيث متغير الجنس ، السن ،المستوى التعليمي ، الخبرة .[1]

اولا: متغير الجنس

الجدول رقم (3- 4): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس

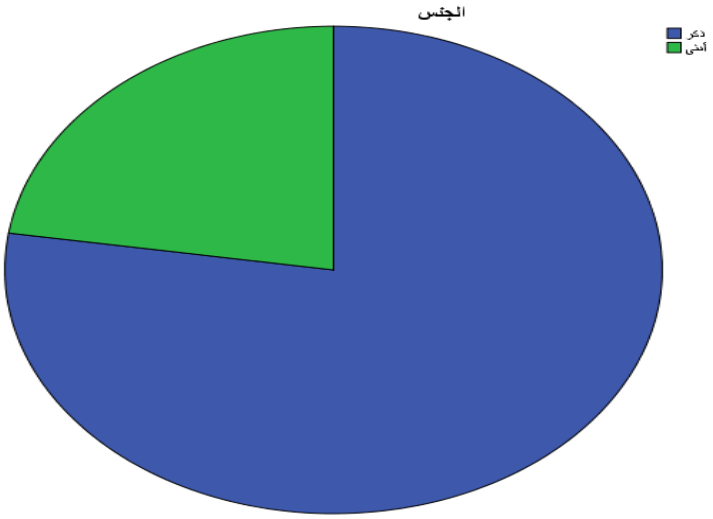
البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	24	%77.4
انثى	7	%22.6
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

من خلال الجدول السابق نلاحظ ان افراد العينة حسب الجنس بنسب غير متقاربة فقد كانت نسبة الذكور الموجبين على فقرات الاستبيان 77.4 **%** و في المقابل نسبة **22.6 %** للإناث.

[1] (انظر الملحق رقم 03).

الشكل رقم(3- 1): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الجنس .



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

ثانيا : متغير الفئة العمرية

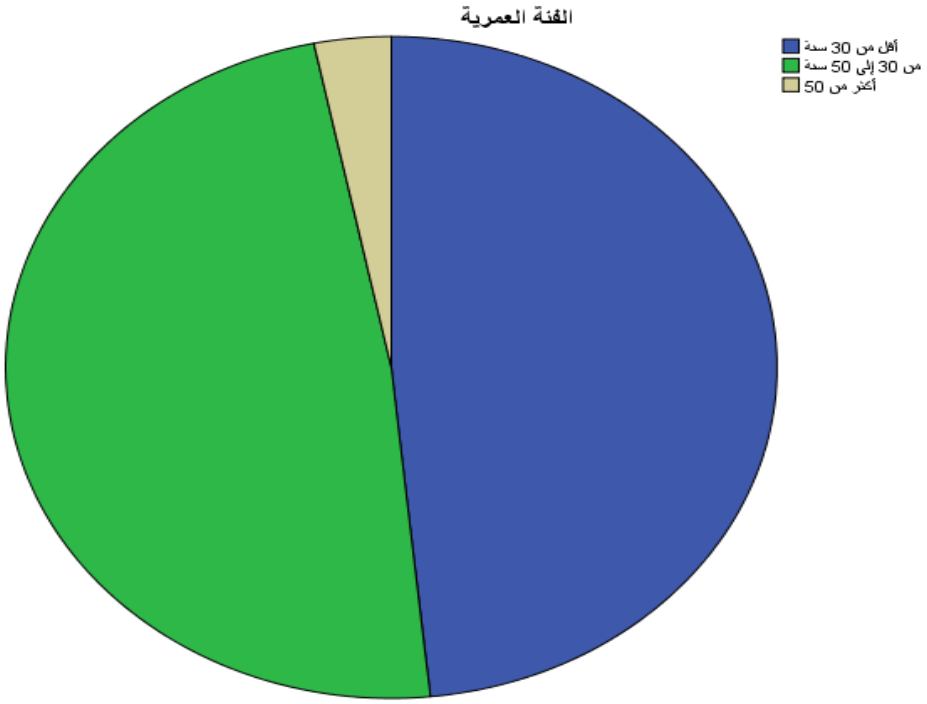
الجدول رقم (3- 5): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا الفئة العمرية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 30 سنة	15	%48.4
من 30 الى 50 سنة	15	%48.4
اكثر من 50 سنة	1	%3.2
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21.

و من الجدول أعلاه نلاحظ أن أغلبية أفراد العيينة أي نسبة 48.4 % تتراوح أعمارهم اقل من 30 سنة ومن 30 الى 50 سنة لهما نفس النسبة المئوية في حين أن نسبة 3.2 % تتراوح أعمارهم اكثر من 50 سنة و هذا يعني أنا الغالبية العظمي لأفراد العيينة أي 48.4 % تتراوح أعمارهم اقل من 30 سنة ومن 30 الى 50 سنة وهذا هو السن الذي يكون فيه الفرد قادر على العطاء .

الشكل رقم(3- 2): توزيع افراد العينة في الدراسة وفقا لمتغير العمر



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21

.

ثالثا : متغير المستوى التعليمي

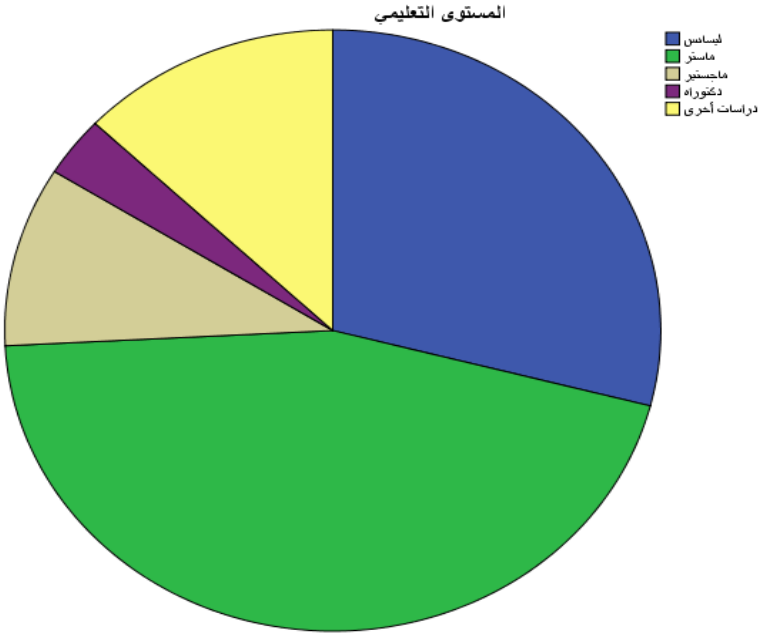
الجدول رقم (3- 6): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمستوى التعليمي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس	9	%29
ماستر	14	%45.2
ماجيستر	3	%9.7
دكتوراه	1	%3.2
دراسات اخرى	4	%12.9
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

يتضح من خلال الجدول السابق الخاص بتوزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير المستوى التعليمي أن أغلبية أفراد العينة من حاملي شهادة الماستر حيث بلغ عددهم 14 فردا بنسبة مئوية 45.2 % ، في حين بلغت بلغت نسبة حاملي شهادة ليسانس حيث بلغ عددهم 9 افراد بنسبة مئوية 29% ، و نسبة حاملي شهادة الماجيستر 9.7% ، ونسبة حاملي شهادة الدكتوراه بنسبة 3.2% ، اما نسبة حاملي الدراسات الاخرى كانت النسبة 12.9% .

الشكل رقم(3- 3): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير المستوى التعليمي



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

رابعا : متغير المركز الوظيفي

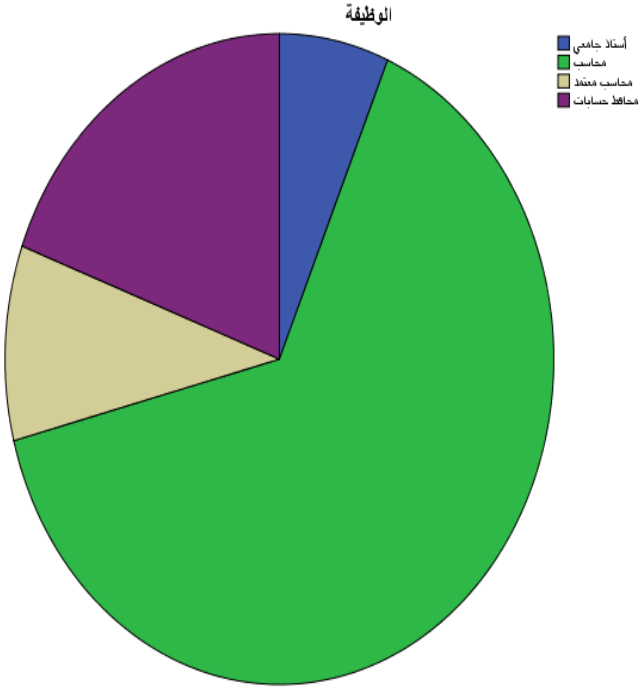
الجدول رقم (3- 7): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا للمركز الوظيفي

البيان	التكرار	النسبة المئوية
استاذ جامعي	2	%6.5
محاسب	20	%64.5
محاسب معتمد	3	%9.7
محافظ حسابات	6	%19.4
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

من خلال الجدول رقم 10 الخاص بتوزيع افراد عينة الدراسة حسب متغير الوظيفي يتضح لنا ان اكثر من العينة يعملون كمحاسبين ، حيث بلغت النسبة 64.5 % ، في كانت نسبة محافظي الحسابات 19.4 %، اما نسبة المحاسبيين المعتمدين قد بلغت 9.7 %، اما نسبة الاساتذة الجامعيين قد بلغت 6.5 % ، أي التركيز كان على كل من المحاسبيين ومحافظي الحسابات ، ومن خلال هذا يمكننا ان نعرف المشاكل المحاسبية التي تعترضهم على اعتبار انهم المسؤولون عن عمليات التقدير الشخصي .

الشكل رقم(3- 4): متغير المركز الوظيفي



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

خامسا : توزيع افراد العينة حسب الخبرة

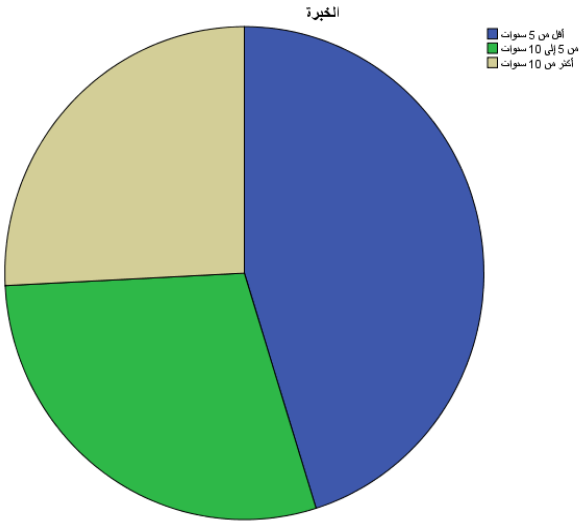
الجدول رقم (3- 8): توزيع افراد العينة حسب الخبرة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	14	%45.2
من 5 إلى 10 سنوات	9	%29
أكثر من 10 سنوات	8	%25.8
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج SPSS21 .

فيما يتعلق بسنوات الخبرة يتضح من الجدول السابق ام ما نسبته 45.2 **%** مكن افراد العينة يتمتعون بخبرة اقل من 5 سنوات في حين بلغت نسبة الاذين تتراوح خبرتهم بين 5 الى 10 سنوات 29 % ، تليها نسبة 25.8 % لذوي الخبرة اكثر من 10 سنوات مما يعزز القدرة العلمية والعملية على استيعاب فقرات الاستبيان والإجابة عليها بصورة مناسبة .

الشكل رقم(3- 5): توزيع افراد عينة الدراسة وفقا لمتغير الخبرة



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

سادسا : توزيع افراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي اليه

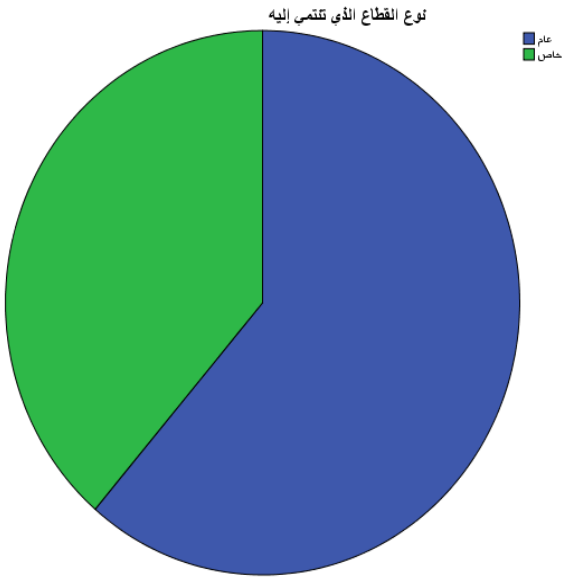
الجدول رقم (3- 9): توزيع افراد العينة حسب القطاع المنتمي اليه

القطاع	التكرار	النسبة المئوية
العام	19	%61.3
الخاص	12	%67.8
المجموع	31	%100

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

يمثل الجدول رقم 12 توزيع افراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي اليه ، حيث نجد ان النسبة غير متقاربة بين القطاعين ، فبلغت نسبة الافراد الذين ينتمون الى القطاع العام 61.3 %، وأما نسبة الافراد الذين ينتمون الى القطاع الخاص 32.7 % .

الشكل رقم(3- 6): توزيع افراد العينة حسب القطاع الذي ينتمي اليه



المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الاساسية والتي تمثل استجابات افراد العينة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الاستمارة ، وقد تم الاستعانة في ذلك بالبرنامج الحزم الاحصائية spss .[1]

اولا : استجابات افراد العينة نحو تقييم و اعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين محل الدراسة

سيتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال فقرات من (01 - 10) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري .

الجدول رقم (3- 10): استجابات افراد العينة نحو تقييم و اعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر الاكاديميين والمهنيين محل الدراسة

رقم العبارة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة
01	التكرار	4.16	0.540	مرتفع
	%			
02	التكرار	3.80	0.833	مرتفع
	%			
03	التكرار	3.90	0.746	مرتفع
	%			
04	التكرار	4.11	0.764	مرتفع جدا
	%			
05	التكرار	4.09	0.789	مرتفع
	%			
06	التكرار	3.83	0.934	مرتفع
	%			
07	التكرار	3.54	0.767	مرتفع

[1] (انظر الملحق رقم 04).

	%			
08	التكرار	4.19	0.601	مرتفع
	%			
09	التكرار	3.87	0.846	مرتفع
	%			
10	التكرار	3.93	1.030	مرتفع
	%			
المجموع		3.97	0.296	مرتفع

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

يتضح من خلال الجدول السابق ان استجابات افراد العينة نحو تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين تتجه نحو الموافقة بنسبة متوسطة 3.97 حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال 0.2986 (**الدرجة الكلية 5**)، كما اكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية ان هناك فروق ضعيفة في اجابات الافراد العينية للدراسة حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لكافة فقرات المجال 0.296 مما يعني ان المهنيين والاكاديميين لديهم اجماع على ان هناك مستوى متوسط لتقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة ويمكن توضيح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال من خلال الاتي :

العبارة رقم 01 : يتم ادراج اي تثبيت عيني في الحسابات بتكلفته حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **4,16** وانحراف معياري قيمته **0,4540** واحتلت العبارة المرتبة **الثالثة** بدرجة قبول مرتفعة ، وذلك من خلال ادراج التثبيتات في الحسابات بتكلفتها المنسوبة اليها مباشرة ، وتندرج فيها مجموع تكاليف الاقتناء ووضعها في اماكنها والرسوم المدفوعة والأعباء المباشرة الاخرى ما عدا عدم ادراج المصاريف العامة والإدارية ومصاريف الانطلاق في المشروع .

العبارة رقم 02 و 03 : يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد ادراجه الاول باعتباره اصلا بمبلغه المعاد تقييمه اي بقيمته الحقيقية وأيضا يرخص للكيان اعادة تقييم التثبيتات العينية المحددة مسبقا في نهاية السنة المالية بقيمتها العادلة في تاريخ اعادة تقييمه منقوصا

منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة **3,80** و 3.90 وانحراف معياري قيمته 0.833 و 0.746 واحتلت العبارتين المرتبتين التاسعة والسادسة على التوالي بدرجة قبول مرتفعة، وذلك يظهر من خلال المعالجة المرجعية المنصوص عليها كما يمكن للكيان ان يرخص استعمال معالجة اخرى أي القيمة العادلة في تاريخ اعادة التقييم بحيث تتم عمليات اعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات العينية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية في تاريخ الاقفال .

العبارة رقم 04 : تؤدي عملية التقييم الى تحديد القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة الثابتة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.41 وانحراف معياري قيمته 0.764 واحتلت العبارة المرتبة **الاولى** بدرجة قبول مرتفعة جدا ، وذلك من خلال توفر سوق نشط وكوادر مؤهلة للتعامل مع القيم العادلة وكذا توفر القوانين والتشريعات .

العبارة رقم 05 : تتحدد القيمة للأراضي والمباني عادة بقيمتها السوقية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.09 وانحراف معياري قيمته 0.789 واحتلت العبارة المرتبة **الرابعة** بدرجة قبول مرتفعة ، حيث تحدد هذه القيمة استنادا الى تقدير يجريه مقومون محترفون ومؤهلون .

العبارة رقم 06 : يتم تقييم العقارات الموظفة للمؤسسة على اساس قيمتها الحقيقية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.83 وانحراف معياري قيمته 0.934 واحتلت العبارة المرتبة **الثامنة** بدرجة قبول مرتفعة وذلك بعد ان يتم ادراجها في الحسابات الاولية باعتبارها تثبيتا عينيا اما بتكلفتها (يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم) وإما على اساس القيمة العادلة وتطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة الى حين خروجها من التثبيتات او الى حين تغير وجهة تخصيصها .

العبارة رقم 07 :تعتمد المؤسسة في تقييم تثبيتاتها للأصول المشابه لبعضها بتكلفتها الجارية (التكلفة الاستبدالية) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.54 وانحراف معياري قيمته 0.767 واحتلت العبارة المرتبة العاشرة بدرجة قبول مرتفعة وهذا يدل على المحافظة على راس المال الفعلي او راس المال الاقتصادي (الطاقة الانتاجية) للمؤسسة وعليه يعني قدرة المؤسسة على استبدال نفس الكمية من الاصول التي تستخدمها .

العبارة رقم 08 : تدرج في الحسابات الاصول المالية عند دخولها ضمن اصول المؤسسة بتكلفتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.14 وانحراف معياري قيمته 0.601 واحتلت العبارة المرتبة الثانية بدرجة قبول مرتفعة وهذا يدل على ان دخولها ضمن الكيان بتكلفتها التي هي القيمة الحقيقية لمقابل معين بما فيها مصاريف الوساطة ، الرسوم غير مستردة ، مصاريف البنك ، حيث لا تندرج فيها الحصص والفوائد المتوقع استلامها غير مدفوعة والمستحقة قبل الاكتساب .

العبارة رقم 09 : يتم ادراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة مباشرة في شكل ارتفاع او انخفاض في رؤوس الاموال الخاصة حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.87 وانحراف معياري قيمته 0.846 واحتلت العبارة المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفعة وذلك من خلال السندات التي تم تسعيرها بالسعر المتوسط للشهر الاخير من السنة المالية اما السندات التي لم يتم تسعيرها بقيمتها التفاوضية يمكن تحديد هذه القيمة انطلاقا من نماذج وتقنيات التقييم المقبولة على العموم من خلال تقييمها عقب ادراجها الاولي في الحسابات بقيمتها العادلة .

العبارة رقم 10 : يتم الافصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الادارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 3.93 وانحراف معياري قيمته 1.030 واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة قبول مرتفعة وهذا يدل على ان القيمة العادلة تحتاج الى قدر كبير من الاجتهاد والحكم الشخصي اضافة الى اتباع اسس قياسية متباينة

بناءا على النتائج المتوصل اليها يتبين لنا ان هناك اجماع من طرف افراد العينة على ان هناك مستوى مرتفع لتقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة من وجهو نظر المهنيين والاكاديميين ويظهر ذلك خلال القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نظرا لحداثة القيمة العادلة كما ان اغلبية المؤسسات في الجزائر صغيرة ومتوسطة وذلك من خلال استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري للتغيرات المحلية والدولية التي ساعدت على استمراريته وهذا يكون ناتجا عن الاهتمام بمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة المحيطة به كمحاسبة القيمة العادلة .

ثانيا : استجابات افراد العينة حول القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

سيتم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات من (11 الى 22) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري .

الجدول رقم (3- 11): استجابات افراد العينة حول القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائري

رقم العبارة		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الدلالة
اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية		4.050	0.852	مرتفع
11	التكرار	4.16	0.860	مرتفع
	%			
12	التكرار	4.29	0.558	مرتفع جدا
	%			
13	التكرار	4.03	0.706	مرتفع
	%			
14	التكرار	3.51	1.207	مرتفع
	%			
15	التكرار	4.06	0.997	مرتفع
	%			
16	التكرار	4.29	0.782	مرتفع جدا
	%			
مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية		3.42	1.060	مرتفع
17	التكرار	3.32	0.979	متوسط
	%			
18	التكرار	2.87	1.284	متوسط
	%			
19	التكرار	4.03	1.168	مرتفع
	%			
20	التكرار	4.09	0.943	مرتفع
	%			

21	التكرار	3.09	1.011	متوسط
	%			
22	التكرار	3.16	0.969	متوسط
	%			
المجموع		3.74	0.390	مرتفع

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss

يتضح من خلال الجدول (3-13) ان اجابات المهنيين والاكاديميين محل الدراسة ان هناك مستوى مرتفع نسبيا فيما يتعلق بجميع محاور القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور 3.74 (الدرجة الكلية من 5) ، كما تم تسجيل مستوى مرتفع فيما يتعلق بالمحوريين الفرعيين وقد سجلت اكبر المتوسطات في محور اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية بقيمة 4.05 وهو مستوى مرتفع ، كما اكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية ان هناك فروق ضعيفة في اجابات في اجابات افراد العينة بمعنى ان اجاباتهم تتفق في مجملها حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور 0.390 مما يعني ان المهنيين والاكاديميين محل الدراسة لديهم اجماع على ان هناك مستوى مرتفع حول القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ويمكن توضيح النتائج الكلية من خلال النتائج المتعلقة بالمحوريين :

1 . **استجابات افراد العينة حول اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**

تم اختبار بيانات هذا المحور من خلال الفقرات (11 الى 16) حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية 4.05 وهي قيمة مرتفعة ، مما يعني ان هناك اجماع من قبل افراد عينة الدراسة على ان هناك مستوى مرتفع حول اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية . ويمكن توضيح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور كالأتي :

العبارة رقم 11: يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.16

وانحراف معياري بقيمة 0.860 واحتلت العبارة المرتبة الثانية في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة ، مما يدل على ان القيمة العادلة تسعى دائما الى تزويد مستخدمي المعلومات المحاسبية بأكثر حداثة للمعلومات من حيث التقرب للتنبؤ بالقرارات المستقبلية من خلال التعبير عن المركز المالي بأقرب زمن الى المستقبل عكي التكلفة التاريخية التي لعدم مصداقيتها للمعلومات نظرا لاستخدامها خليط من العناصر المقاسة بوحدة النقد ذات قوة شرائية مختلفة داخل القائمة الواحدة للمركز المالي .

العبارة رقم 12 : يوفر قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.29 وانحراف معياري قيمته 0.558 واحتلت العبارة المرتبة الاولى في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة جدا وهذا يدل على تحقق شرط توافر مقومات الاسواق النشطة لكافة العناصر المحاسبية (القابلية للتحقق ، الصدق ، الحياد) كما قد تكون هناك اسواق غير نشطة الامر الذي يجعل قياس بعض عناصر الاصول ويجعل تقديرات القيمة العادلة ذاتية مما يزيد من عدم التقارير المالية وجودتها وتفقد معها الموثوقية بأركانها الثلاثة لاعتمادها على التقدير الشخصي .

العبارة رقم 13 : يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.03 وانحراف معياري قيمته 0.706 واحتلت العبارة المرتبة الرابعة فهذا المحور بدرجة قبول مرتفعة وبالتالي فانه يدل على ان المستخدمين لديهم مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية حول عدم او عدم قبول المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب ادخالها في القوائم المالية.

العبارة رقم 14: تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.51 وانحراف معياري قيمته 1.207 واحتلت العبارة المرتبة الخامسة في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة ، ويظهر هذا من خلال الصورة الحقيقية التي تعرضها القيمة العادلة على اتخاذ القرارات وذلك من خلال ملائمة القوائم المالية المعدة على اساس القيمة العادلة على اتخاذ القرارات وتعمل على بعث الثقة في المستثمرين مما يزيد من كفاءة الاسواق المالية .

العبارة رقم 15 : يكون التقرير المالي مفهوم بشكل اكبر عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الاداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.06 وانحراف معياري قيمته 0.997 واحتلت العبارة المرتبة الثالثة بدرجة قبول مرتفعة ، وهذا يدل على انها تساعد في تحسين عملية التحليل المالي وذلك بإعطاء نسب تبين لنا الواقع الفعلي لأداء المؤسسة للتغيرات التي تطرأ لمؤشرات الاداء المالي .

العبارة رقم 16 : يعد اعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة اكثر فائدة لمستخدمها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.29 وانحراف معياري قيمته 0.782 واحتلت العبارة المرتبة الاولى في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة . مما يدل على انها اداة قياس كفاة خصوصا اذا تعلق الامر بالنسبة لأسعار الاسهم والسندات المالية (الادوات المالية بشكل عام) .

2 . استجابات افراد العينة حول مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

تم اختبار بيانات هذا المجال من خلال الفقرات من (17 الى 22) حيث بلغ المتوسط الحسابي لمحور مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ككل 3.42 وهي قيمة مرتفعة مما يعني ان هناك اجماع من قبل افراد عينة الدراسة على ان هناك مستوى مرتفع ضمن مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، وتوضح هذه النسبة مدى المشاكل والمعوقات لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية نحو القيمة العادلة منن وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ومدى امكانية تقييمها للأصول الثابتة في الجزائر ، ويمكن توضيح ذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المحور كالأتي :

العبارة رقم 17: تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.32 وانحراف معياري قيمته 0.979 واحتلت العبارة المرتبة الثالثة في هذا المحور بدرجة قبول متوسطة ، وهذا يدل على ان النظام المحاسبي المالي الجزائري قد تبنى نموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) وذلك لمواكبة المنهج الاقتصادي من اقتصاد موجه الى اقتصاد السوق ومحاولة الاستجابة للتغيرات المحلية والدولية .

العبارة رقم 18: وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق للأصول المراد تقييمها حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.87 وانحراف معياري قيمته 1.284 واحتلت العبارة المرتبة السادسة في هذا المحور بدرجة قبول متوسطة، وهذا يدل على صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية (المنافسة الاحتكارية) وغياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة وعدم وجود خبراء مقيمين ملمين بمتطلبات قياس القيمة العادلة.

العبارة رقم 19: عانت الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في مراكز التكوين والجامعات حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.03 وانحراف معياري قيمته 1.168 واحتلت العبارة المرتبة الثانية في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة، ويظهر ذلك من خلال التزاحم الكبير من التغيرات التي ستحدث على مستوى المبادئ المحاسبية وطرق التقييم والمعالجات المحاسبية وهو ما يتطلب مدة تحضيرية طويلة وتكوين شامل وعلى كل المستويات.

العبارة رقم 20: تعتبر القيمة العادلة بديل التكلفة التاريخية حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.09 وانحراف معياري قيمته 0.943 واحتلت العبارة المرتبة الاولى في هذا المحور بدرجة قبول مرتفعة وهو اهم سبب للتحول الى القيمة العادلة هو ملائمة المعلومات المالية لمستخدمي القوائم المالية فهي تكون اكثر ملائمة من التكلفة التاريخية .

العبارة رقم 21: يمكن قياس القيمة العادلة في السوق الجزائرية حيث بلغ المتوسط الحسابي 3.09 وانحراف معياري قيمته 1.011 واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة قبول متوسطة وهذا يدل على ان النظام المالي الجزائري يتماشى مع المعايير الدولية للمحاسبة بغض النظر على ان الجزائر تعني من انعدام اسواق مالية نشطة .

العبارة رقم 22: يتماشى النظام الضريبي الجزائري مع مفهوم القيمة العادلة حيث بلغ المتوسط الحسابي 2.16 وانحراف معياري 0.969 واحتلت العبارة المرتبة الرابعة بدرجة قبول متوسطة وهذا يدل على تعارض القيمة العادلة مع القانون الجبائي اذ من المفترض اصدار نص جبائي يسمح بالتقييم على اساس القيمة العادلة .

من خلال ما سبق يتم التوصل الى ان استجابات افراد العينة محل الدراسة حول القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

ومدى امكانية تقييمها للأصول الثابتة باعتبار ان القيمة العادلة تتمتع بإجماع نظري نظرا لما تقدمه من وقوف حقيقي على ثروة المؤسسة وأدائها وذلك نتيجة اعتماد السوق كمرجع اساس للقياس ، كما اعتبرت البيئة المحاسبية الجزائرية ليست ملائمة لتقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الوقت الحالي نظرا لحداثة تطبيق المفهوم وعدم جاهزية اسواق نشطة عامة وأسواق خاصة لبعض الاصول مما يحول ذلك الى جدوى تطبيقها ، بالإضافة الى عدم وجود خبراء ملمين بمتطلبات قياسها .

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

يستخدم معامل الارتباط لبيرسون ودلالته الاحصائية ومعامل التحديد لاختبار فرضيات الدراسة بوجود علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة سيتم اختبار الفرضية الاحصائية التالية :

اولا : الفرضية الرئيسية

يتم اختيار احذى الفرضيتين الاتيتين :

1. الفرضية الصفرية:

لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين .

2. الفرضية البديلة:

توجد علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين .

وبالتالي فانه حسب نتائج برنامج spss اذا كانت القيمة الاحتمالية (sig(p-value اقل من مستوى الدلالة $\alpha = 0.05$ فانه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة وفي هذه الدراسة وحسب نتائج SPSS [1] فانه يتم قبول الفرضية البديلة كفرضية رئيسية لهذه الدراسة التي تفيد بأنه توجد علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة من وجهة نظر افراد العينة للدراسة ويمكن توضيح معامل

[1] (انظر الملحق رقم 05).

الارتباط بين المتغير المستقل المتمثل في تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والمتغير التابع وهو القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية في الجدول الاتي :

الجدول رقم (3- 12): معامل ارتباط بيرسون بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

المتغير المستقل / المتغير التابع	تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة	القيمة الاحتمالية	معامل التحديد
القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	معامل الارتباط بيرسون =0.83	=sig(p-value) 0.000	R^2=0.68

المصدر : من اعداد الطلبة حسب نتائج SPSS .[1]

من خلال الجدول السابق يتضح لنا ان هناك علاقة ارتباط بين تقيم و اعادة تقييم الاصول الثابتة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين وبين القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث تشير النتائج الى ان معامل الارتباط يساوي 0.83 وهذا يشير الى وجود علاقة ارتباط ايجابية قوية ، كما ان القيمة الاحتمالية تساوي0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05 كما جاءت نتائج معامل التحديد لتؤكد ذلك باعتبار انها اشارت الى ان 68% من تغيرات التي تطرأ على المتغير التابع (القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية) تعود للمتغير المستقل (تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة) اما النسبة المتبقية فتعود الى متغيرات اخرى وبالتالي تتأكد صحة الفرضية الرئيسية اي ان هناك علاقة ايجابية قوية ذي دلالة احصائية لتقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية بوجهة نظر افراد عينة الدراسة ، وذلك من خلال تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة باعتبار ان النظام المحاسبي المالي الجزائري قد تبنى نموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) إلا ان تقييمها من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين قد واجهو معوقات من حداثة القيمة العادلة لعدم جاهزية البيئة الجزائرية لها .

[1] (انظر الملحق رقم 06).

ثانيا : الفرضيات الفرعية :

تنقسم الفرضية الرئيسية الى فرضيتين فرعيتين ويمكن توضيح النتائج من خلال الجدول الاتي:

الجدول رقم (3- 13): معامل ارتباط بيرسون حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والمحاور الفرعية للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية .

المتغير المستقل المتغير التابع	تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة	القيمة الاحتمالية (sig .)	معامل التحديد R^2
اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	معامل الارتباط بيرسون = 0.876	0.026	0.767
مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	معامل الارتباط بيرسون = 0.796	0.000	0.634

المصدر : من اعداد الطلبة بالاعتماد على نتائج تحليل spss21 .

1 . الفرضية الفرعية الاولى :

توجد علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والمتمثلة في اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية .

وجاءت هذه الفرضية لمعرفة مدى تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة و امكانية تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية محل الدراسة . ويمكن توضيح العلاقة بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة للمحوريين الفرعيين في العناصر الاتية :

اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية : تشير النتائج في الجدول اعلاه ان معامل الارتباط حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة ضمن اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية محل الدراسة حيث يساوي معامل الارتباط بيرسون 0.796 وهو يشير الى وجود علاقة طردية قوية حول تقييم وإعادة تقييم

الاصول الثابتة ضمن اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ، كما ان القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0.026 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05 كما جاءت نتائج معامل التحديد لتؤكد ذلك باعتبار انها اشارت الى ان 63 % من التغيرات التي تطرأ ضمن اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية تعود على تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وبذلك تتأكد صحة الفرضية الفرعية الاولى والتي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة والمتمثلة في اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ويأتي ذلك من خلال مستخدمي المعلومات المالية من حيث المعرفة والرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية حول قبول او عدم قبول استيعاب المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب ادراجها في القوائم المالية استنادا الى القيمة العادلة .

2 . **الفرضية الفرعية الثانية :**

توجد علاقة ذات دلالة احصائية حول تقييم وإعادة تقيم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة .

وتشير النتائج في الجدول رقم(3-13) ان معامل الارتباط بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ضمن مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية حيث يساوي معامل الارتباط بيرسون 0.796 وهو يشير الى وجود علاقة طردية قوية بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة ضمن مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية كما ان القيمة الاحتمالية (sig) تساوي 0.000 وهي اقل من مستوى الدلالة 0.05 كما جاءت نتائج معامل التحديد لتؤكد ذلك باعتبار انها اشارت الى ان 63% من التغيرات التي تطرأ على مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة تعود على تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وبذلك تتأكد صحة الفرضية الفرعية الثانية والتي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة احصائية بين تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة ضمن مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ويظهر ذلك من خلال عدم توفر سوق مالي فعال وأغلبية المؤسسات فيها صغيرة ومتوسطة .

من خلال ما سبق يمكن الاستنتاج بأنه توجد علاقة قوية ودور ايجابي ذي دلالة احصائية لتقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة للقيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين (تبسة – برج بوعريريج) وذلك من خلال معامل الارتباط الذي يشير الى وجود علاقة ايجابية قوية حول تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين وذلك من خلال تبني النظام المحاسبي المالي الجزائري لنموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) باعتبار استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري للتغيرات المحلية والدولية التي ساعدت على استمراريته وهذا يكون ناتجا عن الاهتمام بمعالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة المحيطة به .

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية والتي اختصت بإمكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر وذلك من خلال الدراسة من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين قد تبين لنا من خلال استجابات افراد عينة الدراسة حول تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة نظرا الى تبنيها من قبل النظام المحاسبي المالي الجزائري من حيث التغيرات التي تطرأ حول المشكلات المحاسبية المعصرة ومن هذا المنطلق تم اعداد استبيان موجه الى المهنيين والاكاديميين قصد الالمام على تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر.

وقد تم التوصل من خلال تحليل نتائج الدراسة الى ان تطبيق القيمة العادلة له اثر ايجابي على المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية لتلك المعلومات والمتمثلة في الملائمة والموثوقية والقابلية للمقارنة والقابلية للفهم ، كما ان مشاكل ومعوقات تطبيقها في البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة وأبرزها عدم توفر بيئة اقتصادية مهيأة من اجل تطبيقها .

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

أصبحت مبدأ التكلفة التاريخية غير قادرة على مواكبة التطورات الحاصلة في الاقتصاد العالمي ، وذلك خلال عقود الثمانينات و التسعينات من القرن الماضي ، إذ بدا التزايد في الآراء المؤيدة للاتجاه نحو الاعتماد على أساس القيمة العادلة، وبالتالي تبنت المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي للكثير من الأصول والالتزامات مثل الأدوات المالية والاستثمارات العقارية والأصول المعنوية والأصول البيولوجية ، قامت الجزائر بتطوير نظام محاسبي مالي اعتمد سنة 2007 وتم تطبيق إبتداءا من جانفي 2010، ليكون بديلا للمخطط الوطني للمحاسبة .

وما يجب الإشارة إليه أن هذا النظام جاء بفلسفة جديدة للمفاهيم والمبادئ المحاسبية مغايرا تماما لما كان معمولا به سابقا في ظل المخطط المحاسبي من بينها القيمة العادلة ، قيمة المنفعة ، مدة المنفعة ، القيمة التبادلية ، قيمة التحصيل تدهور قيم التثبيتات، وكذا المعالجة الخاصة لإهتلاك التثبيتات ، والميزة الأساسية لهذا النظام أنه مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية ، جاء بهدف رفع مصداقية وجودة وفائدة المعلومات المالية التي تصدرها إدارات المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر هذا من جهة وبهدف مواكبة المتطلبات الدولية بهذا الخصوص ، من جهة أخرى لاسيما تلك المتعلقة بمتطلبات المنظمة العالمية للتجارة والشركات المتعددة الجنسيات ، ومن جهة أخرى استعراض أسس تسجيل وتقييم التثبيتات ، اتضح أن هذا النظام اهتم بالتثبيتات وخصصت لها معايير كثيرة من أجل معالجتها بأحسن الطرق و تقييمها .

ومحاولة الإجابة على **الإشكالية : هل يمكن تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر من وجهة نظر المهنيين والاكاديميين ؟**

تم التوصل إلى النتائج الآتية :

أولا: نتائج اختبار الفرضيات

قامت دراستنا على ثلاث فرضيات رئيسية، والمتمثلة في ما يلي:

تمثلت الفرضية الرئيسية بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وذلك من خلال تحليل النتائج تبين لنا أن مجتمع الدراسة بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة وفق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعليه تم قبول الفرضية الرئيسية .

تمثلت الفرضية الأولى بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة تقييم الأصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن اثر القيمة العادلة على خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية من خلال تحليل نتائج مجتمع الدراسة تبين لنا أن تطبيق القيمة العادلة له اثر ايجابي على جودة المعلومات المحاسبية من خلال تعظيم الخصائص النوعية والمتمثلة في (الملائمة ، الموثوقية ، القابلية للمقارنة والقابلية للفهم) وعليه تم قبول الفرضية .

تمثلت الفرضية الثانية بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تقييم و إعادة التقييم الأصول الثابتة و القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ضمن مشاكل ومعوقات القيمة العادلة ومن خلال تحليل نتائج مجتمع الدراسة تبين لنا أن البيئة الجزائرية غير ملائمة لتطبيق القيمة العادلة والاهم عدم جاهزية السوق المالي الجزائري والاختلاف بين التشريعات الضريبية والمحاسبية فيما يخص القياس وفق القيمة العادلة وعليه تم قبول الفرضية .

ثانيا : نتائج الدراسة

باعتبار أن النظام المحاسبي المالي الجزائري قد تبنى نموذج القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) إلا أن تقييمها من قبل المهنيين والاكادميين قد واجهو معوقات من حداثة القيمة العادلة لعدم جاهزية البيئة الجزائرية لها .

يوفر تطبيق محاسبة القيمة العادلة خاصية الموثوقية ، بحيث يؤدي استخدام القيمة العادلة في القياس المحاسبي الى التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ، كما توفر أيضا خاصية القابلية للفهم حيث يتولد عن تطبيق محاسبة القيمة العادلة معلومات محاسبية مصنفة بشكل واضح وموجزة تجعلها مفهومة وخالية من الغموض والتعقيد .

يتضح أن القيمة العادلة تواجه العديد من المعوقات والمشاكل من اجل تطبيقها في الواقع الجزائري ، وحيث أن البيئة الاقتصادية والثقافية الجزائرية لا توفر ارضية مناسبة وملائمة لتطبيق القيمة العادلة كأساس للتقييم من خلال معاناة الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات مراكز التكوين حيث ان السوق الجزائرية لا تمتاز بالمنافسة الكاملة .

الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر كانت مهمة للتطور المحاسبي و ذلك بتبني المعايير المحاسبية الدولية .

ثالثا : التوصيات

لابد من اكتمال برنامج الاصلاح المحاسبي بشكل صحيح من اجل تكوين المعارف والخبرات في المجال المحاسبي وذلك عن طريق إجراء تربصات ودورات تكوينية .

ضرورة متابعة التحسينات والتعديلات التي يقوم بها كل من مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي (fasb) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (iasb) فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي باستعمال القيمة العادلة وانتقاء ما يلائم بيئة الأعمال منها كونه يعد مطلبا أساسيا لبناء سوق مالي قوي قادر على جذب الاستثمارات المحلية والأجنبية .

لابد من اصدار قانون جبائي يسمح بالتقييم على اساس القيمة العادلة .

رابعا : افاق الدراسة

تناولنا من خلال هذه الدراسة امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر وقد اخترنا مدخل للأصول الثابتة ومحاسبة القيمة العادلة وذلك من خلال تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة وقمنا بعرض كليهما بصفة معمقة ، واكبر عائق يمكن أن تواجهه القيمة العادلة لتقيم الأصول الثابتة هو عدم توفر بيئة مناسبة .

قائمة المراجع

اولا : المراجع باللغة العربية

1. الكتب

1. بن ربيع حنيفة،الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية AIS /IFRS،دار هومة،الجزء الاول،الجزائر،2010.
2. حواس صلاح، المحاسبة العامة، دروس مواضيع و مسائل محلولة، غرناطة للنشر و التوزيع، الجزائر، 2008.
3. رضوان حلوة حنان ، مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري التطبيقات العملية ، دار وائل للنشر، عمان ،الاردن ، الطبعة الثانية، 2009 .
4. شعيب سنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الثاني، الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2008.
5. طارق عبد العال ، المدخل الحديث في المحاسبة " محاسبة القيمة العادلة " ، الدار الجامعية الاسكندرية 2003 .
6. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق للنظام المحاسبي المالي، دار النشر حيطلي برج بوعريج، 2009.
7. كنوش عاشور،المحاسبة المعمقة،اصول و مبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي و المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية بن عكنون، الجزائر،2011.
8. محمد بوتين ، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs) ، متيجة للطباعة ، براقي، الجزائر، 2010 .
9. محمد مطر ، موسي السويطي ، التاصيل النظري للممارسات المحاسبية المهنية في مجالات القياس ، العرض ، الافصاح ، دار وائل للنشر، عمان ، الاردن ، طبعة الثانية ،2008 .
10. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي، دار الاوراق الزرقاء، الجزائر، 2010.

2. المذكرات والاطروحات :

1. [1] بسمة سويد ، دراسة مقارنة بين بدائل القياس المحاسبي (التكلفة التاريخية – القيمة العادلة) ، مذكرة ماستر في العلوم المحاسبية والمالية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - 2012/2011 .
2. [1] صبايحي نوال ، الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs) واثره على جودة المعلومة ، مذكرة ماجيستر في العلوم التجارية ، فرع محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3 ، 2011/2010 .

3. [1] عائشة شراد ، انعاكاسات تطبيق نموذج القيمة العادلة كاساس للقياس المحاسبي على جودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمه لخضر – الوادي – 2015/2014 .
4. [1] فارس بن يدير، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص المحاسبة المالية ، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة -2015/2014 .
5. خالد عبد الرحمان جمعة يونس ، أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة للأدوات المالية على عوائد الأسهم دراسة تحليلية للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة ماجيستر في المحاسبة والتمويل ، الجامعة الاسلامية غزة ،2011 .
6. روحي وجدي عبد الفتاح عواد ، محاسبة القيمة العادلة وأثرها على الازمة المالية العالمية ، مذكرة ماجيستر في المحاسبة ، جامعة الشرق الاوسط ، 2010 .
7. قويدري بوحفص ، تقييم بدائل القياس المحاسبي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة - 2014/2013 .
8. كلتوم عبد الستار ، القيمة العادلة كمدخل للقياس المحاسبي وتأثيرها على جودة المعلومة المحاسبية والمالية ، مذكرة ماستر في علوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الوادي ، 2014/2013 .

3. المجالات والمقالات :

1. [1] زينب عباس حميدي ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية واثرها في تقييم اضرار الحرب (دراسة ميدانية في الشركة العامة لصناعة البطاريات) ، مجلة الادارة والاقتصاد العدد 75 ، 2009 .
2. [1] نبيل عبد الرؤوف ابراهيم ، دلالة العلاقة بين خصائص جودة المعلومات المحاسبية والعوامل المؤثرة على دقة قياس القيمة العادلة ، المعهد العالي للحسابات وتكنولوجيا المعلومات ، اكادمية الشروق ، اغسطس 2009 .
3. رفيق يوسفي ،محاسبة معمقة، مطبوعة مقدمة لطلبة السنة الثالثة مالية و محاسبة ،غير منشورة، سنة 2016-2017.
4. سعيد سليمان ، القيمة العادلة ما لها وما عليها ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين - الاردن- 2011 .
5. صافي فلوح ، عيسى هاشم حسن ، محاسبة القيمة العادلة في شركات التامين (دراسة تطبيقية) ، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية - سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 33 العدد 1 ، 2011 .
6. محمد زرقون ، فارس بن يدير ، واقع تطبيق محاسبة القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية العدد 4 جوان 2016 .
7. محمد زرقون ، نورالدين بعيليش ، المشكلات الضريبية لتطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية وعلى ضوء معايير المحاسبية الدولية ، جامعة قاصدي مرباح – ورقلة .

4. الملتقيات و المؤتمرات:

1. بوكساني رشيد ، اوكيل نسيمة ، عرابي حمزة ، مبدأ التكلفة التاريخية بين الانتقاد والتأييد في ظل توجه المعايير المحاسبية الدولية نحو القيمة السوقية العادلة ، المؤتمر العلمي الدولي الأول حول النظام المحاسبي و المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية ، المركز الجامعي بالوادي ، يومي 17 و 18 جانفي2010 .
2. جاودو رضا ، حميدي جليلة ايمان ،اثر تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على النظام الجبائي والجهود المبذولة لتكييفه ، الملتقى الوطني حول واقع وأفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ، جامعة الوادي، يومي 05 و06 ماي2013 .
3. حاج قويدر قورين ، اهمية القياس المحاسبي بالقيمة العادلة في ظل معايير المحاسبة الدولية (ias/ifr) ، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (ias/ifrs/ipsas) في تفعيل اداء المؤسسات والحكومات جامعة ورقلة ، الجزائر، يومي 24 و 25 نوفمبر 2014 .
4. فاطمة الزهراء عيادي ، مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة ، الملتقى الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ias/ifrs) والمعايير الدولية للمراجعة (isa) : التحدي ،جامعة سعد دحلب - البليدة - يومي 13 و 14 ديسمبر 2011 .
5. كنوش عاشور، النظام المحاسبي المالي الجزائري، إطاره العام، أثاره و انعكاسات تطبيقية، مداخلة مقدمة الى الملتقى الدولي النظام المحاسبي في مواجهة المعاير الدولية المحاسبية IAS /IFRS و المعاير الدولية للمراجعة IAS، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سعد دحلب البليدة ، الجزائر ، 13-14 ديسمبر 2011.
6. منى كامل ، صفاء احمد العاني ، دور تبني معايير الابلاغ المالي الدولية الموجهة نحو القيمة العادلة في الازمة المالية العالمية ، المؤتمر العربي السنوي العام الاول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح ، بغداد -العراق - يوم 17/16 افريل 2014 .
7. هواري معراج ،حديدي ادم ، اشكالية تطبيق القيمة العادلة كأساس للقياس والإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الجزائرية ، الملتقى الدولي حول النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (ifrs/ias) والمعايير الدولية للمراجعة (ISA) التحدي يوم 13-14 ديسمبر 2011 ، جامعة سعد دحلب - البليدة .
8. هوام جمعة ، لعشور نوال ، دور حوكمة الشركات في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية ،الملتقى الوطني حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة المالية (واقع، رهانات افاق) ، جامعة العربي بن مهيدي - ام البواقي - يومي 7 و8 ديسمبر 2010 .
9. هوام جمعة، مدى ملائمة القيمة العادلة للتقرير المالي، مداخلة مقدمة الى الملتقى الوطني حول الموسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، جامعة عنابة ، الجزائر.

5. القوانين والتنظيمات :

1. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، الجريدة الرسمية ، القرار الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبية ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة سير الحسابات ، العدد 19، الموافق ل 25 مارس 2009 ، المتضمنة القرار رقم 71 ، المؤرخ في 26 جويلية 2008 .

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي ، الجريدة الرسمية ، العدد 74 ، 25 نوفمبر 2007 .

ثانيا : المراجع باللغة الاجنبية

1 .Hans b. Christensen, Valerie Nikolayev, who use fair value accounting for non financial after ifrs adoption? , the university of Chicago booth school of business February 2009

ثالثا :المواقع الالكترونية:

www.Arabic forextrabing.com, le : 24-01-2017,15:04

الملاحق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة العربي التبسـي - تبسة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة **التخصص: مالية المؤسسة**

استمارة الاستبيان

في اطار تحضير مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص مالية اود منكم المشاركة في اثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على جملة الاسئلة الموجودة بهذه الاستمارة سعيا منا لمعرفة وجهة نظركم كمهنيين واكاديميين حول امكانية التقييم وفق القيمة العادلة للأصول الثابتة وإيمانا منا بأهمية رأيكم حول موضوع البحث لذا فان مساهمتكم في الاجابة الموضوعية على هذه الاسئلة سيؤدي الى اثراء موضوع الدراسة وبالتالي الحصول على نتائج وتوصيات اكثر دقة .

كما احيطكم علما ان اجابتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط وفي الختام اشكر لكم حسن تعاونكم ومساهمتكم وتقبلو منا فائق التقدير والاحترام .

من إعداد الطالبة:

سلامة عزالدين

زمالي عزالدين

تحت إشراف الأستاذ:

الدكتور: يوسفي رفيق

الملحق رقم (01) : استمارة الاستبيان

أولاً. البيانات الشخصية (المحور الاول)

يرجى وضع علامة (×) في الخانة المناسبة :

1/ الجنس:

ذكر ◯ انثى ◯

2/ العمر :

اقل من 30 سنة ◯ من 30 الى 50 سنة ◯ اكثر من 50 سنة ◯

3/ المستوى التعليمي :

ليسانس ◯ ماستر ◯ ماجيستر ◯ دكتوراه ◯ دراسات اخرى ◯

4/ الوظيفة :

استاذ جامعي ◯ مسير شركة ◯ محاسب ◯ محاسب معتمد ◯ محافظ حسابات ◯

5/ الخبرة :

اقل من 5 سنوات ◯ من 5 الى 10 سنوات ◯ اكثر من 10 سنوات ◯

6/ القطاع الذي ينتمي اليه :

عام ◯ خاص ◯

ثانياً. محاور الاستبيان

المحور الأول:تقييم وإعادة تقييم الاصول الثابتة

يرجى وضع علامة (×) في الخانة المناسبة.

الرقم	العبارة	الإجابة				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
	التثبيتات العينية والمعنوية					
01	يتم ادراج اي تثبيت عيني في الحسابات بتكلفته.					
02	يدرج في الحسابات كل تثبيت عيني بعد ادراجه الاول باعتباره اصلا بمبلغه المعاد تقييمه اي بقيمته الحقيقية في تاريخ اعادة تقييمه منقوصا منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيمة اللاحقة					
03	يرخص للكيان اعادة تقييم التثبيتات العينية المحددة مسبقا في نهاية السنة المالية بقيمتها العادلة					
04	تؤدي عملية التقييم الى تحديد القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة الثابتة.					
05	تتحدد القيمة للأراضي والمباني عادة بقيمتها السوقية.					
06	يتم تقييم العقارات الموظفة للمؤسسة على اساس قيمتها الحقيقية.					
07	تعتمد المؤسسة في تقييم تثبيتاتها للأصول المشابه لبعضها بتكلفتها الجارية (التكلفة الاستبدالية).					

التثبيتات المالية						
08	تدرج في الحسابات الاصول المالية عند دخولها ضمن اصول المؤسسة بتكلفتها					
09	يتم ادراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بالقيمة غير مباشرة في شكل ارتفاع او انخفاض في رؤوس الاموال الخاصة					
10	يتم الافصاح عن الطرائق والافتراضات المطبقة من قبل الادارة عند تقدير القيمة العادلة للاصول المالية					

المحور الثاني : القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية

يرجى وضع علامة (×) في الخانة المناسبة.

الرقم	**العبارة**	**الإجابة**				
		موافق بشدة	**موافق**	**محايد**	**غير موافق**	**غير موافق بشدة**
اثر القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية						
11	يعد إعداد القوائم المالية باستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة باستخدام التكلفة التاريخية .					
12	يوفر قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.					
13	يؤدي استخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية.					

14	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق .					
15	يكون التقرير المالي مفهوم بشكل اكبر عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الاداء المالي للشركة في حالة استخدام القيمة العادلة.					
16	يؤدي استخدام القيمة العادلة الى اظهار المعلومات المالية بشكل اكثر منفعة للمستثمرين في سوق الاوراق المالية.					
مشاكل ومعوقات تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية						
17	تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح ودقيق.					
18	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق للأصول المراد تقييمها.					
19	عانت الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في مراكز التكوين والجامعات.					
20	تعتبر القيمة العادلة بديل التكلفة التاريخية .					
21	يمكن قياس القيمة العادلة في السوق الجزائرية.					
22	يتماشى النظام الضريبي الجزائري مع مفهوم القيمة العادلة.					

الملحق رقم (02): قائمة الاساتذة المحكمين بالاستبيان

الملحق رقم (02): قائمة المحكمين

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة العربي التبسـي - تبسة

قسم العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: مالية المؤسسة

استمارة مقدمة للأساتذة الذين قامو بتحكيم الاستبيان

الخاص بمذكرة ماستر

تحت عنوان : امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر

دراسة حالة: عينة من المهنيين والاكاديميين

الرقم	اسم الاستاذ	الامضاء
01	عبد الحميد حفيظ	
02	سامي العمري	
03	رمضان بطوري	

تقبلوا منا فائق التقدير والاحترام

من اعداد الطلبة :

عزالدين سلامة **تحت اشراف :**

عزالدين زمالي **الدكتور: رفيق يوسفي**

السنة الجامعية :2017/2016

الملحق رقم (03):وصف الاحصائي للعينة

```
FREQUENCIES VARIABLES=_75;87_ ;80_ ;
/STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:15:37
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=الجنس /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:01,13
	Elapsed Time	00:00:00,74

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

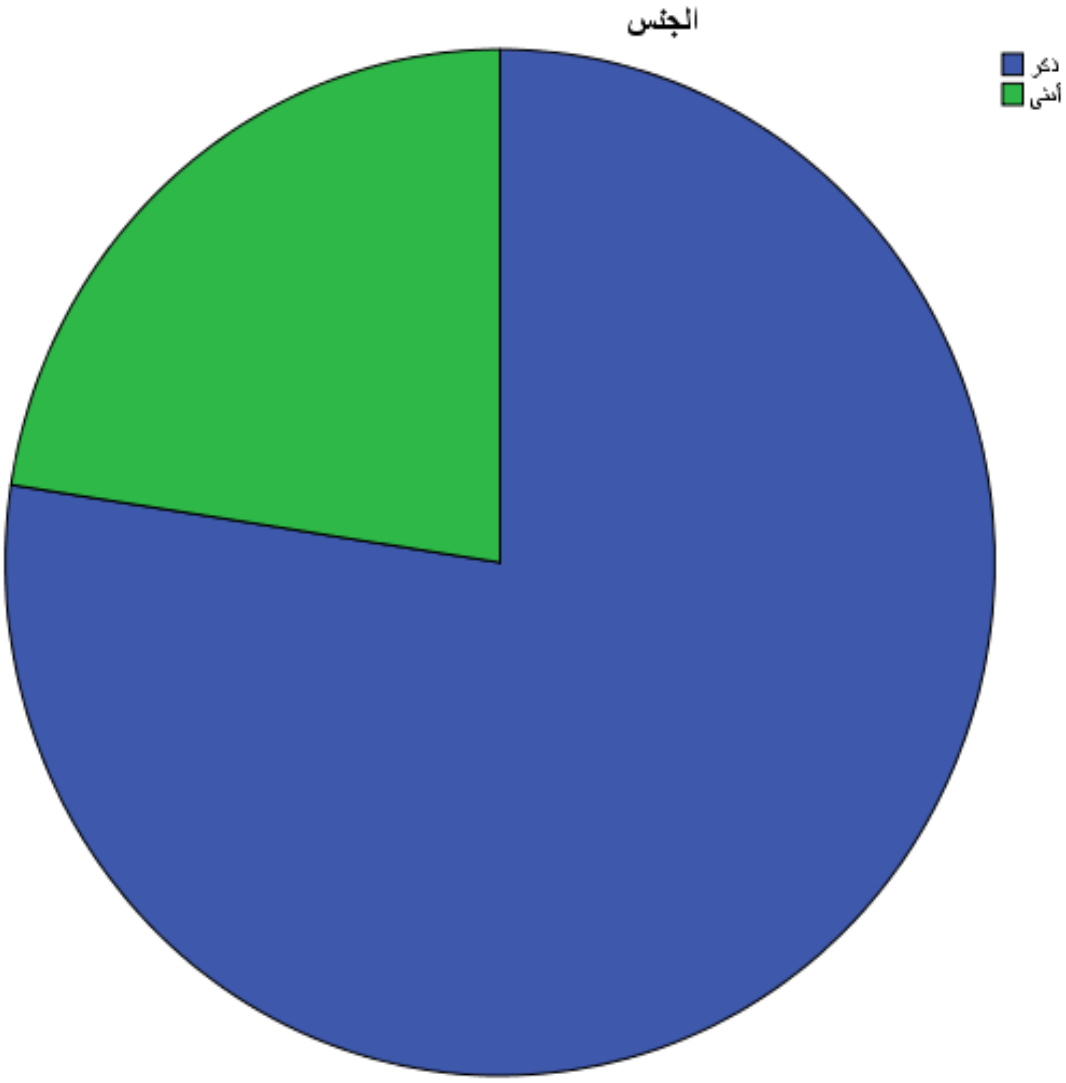
Statistics

الجنس

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		1,2258
Std. Deviation		,42502

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	24	77,4	77,4	77,4
	أنثى	7	22,6	22,6	100,0
	Total	31	100,0	100,0	



```
FREQUENCIES VARIABLES=_75;85_ ;93_ ;
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:15:45
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=العمر /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,14
	Elapsed Time	00:00:00,14

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

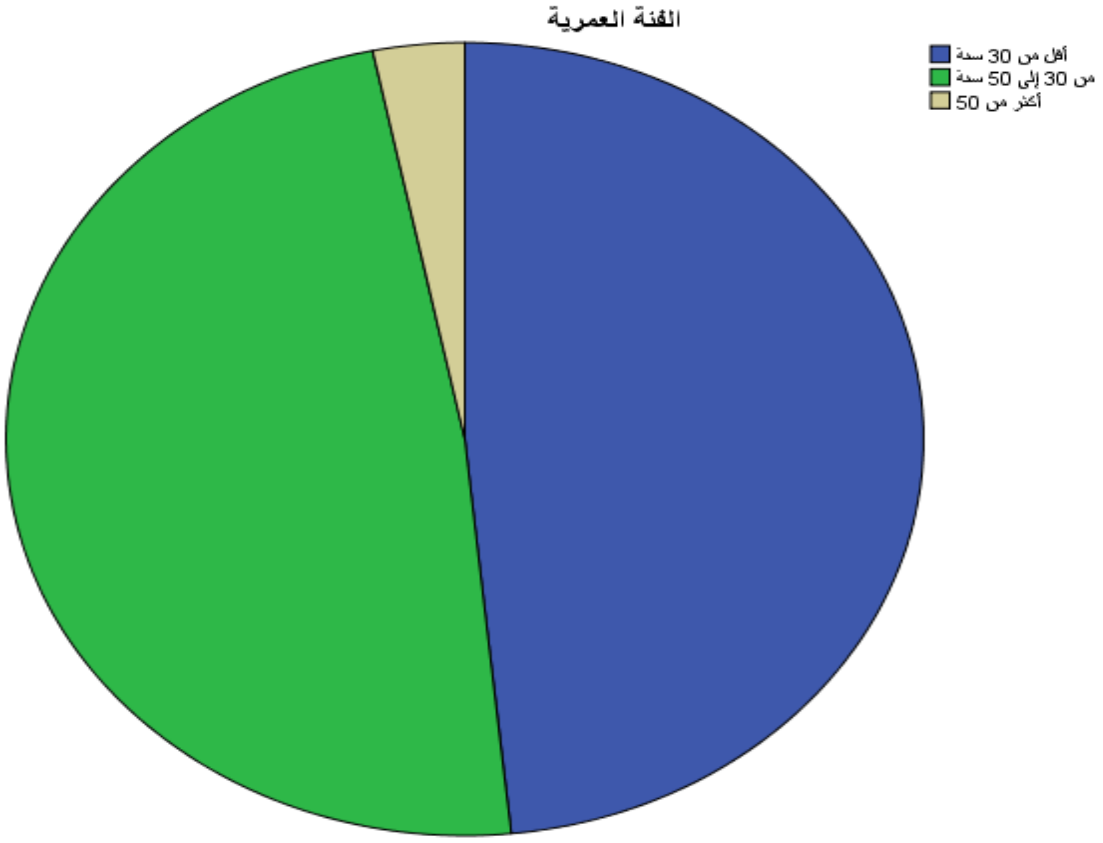
Statistics

الفئة العمرية

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		1,5484
Std. Deviation		,56796

الفئة العمرية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	15	48,4	48,4	48,4
	من 30 إلى 50 سنة	15	48,4	48,4	96,8
	أكثر من 50	1	3,2	3,2	100,0
	Total	31	100,0	100,0	



```
FREQUENCIES VARIABLES=_75; ;78_;87_
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:15:52
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=المستوى /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,17
	Elapsed Time	00:00:00,17

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

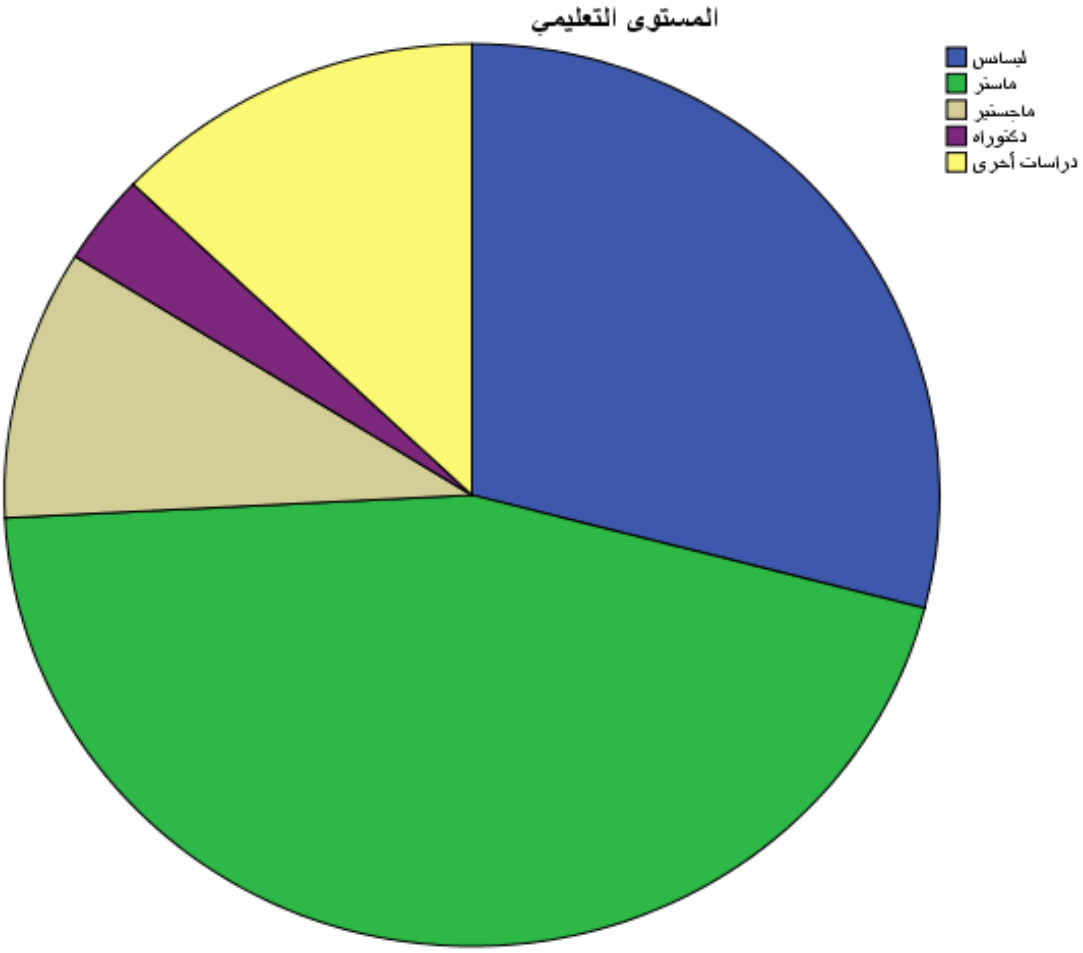
المستوى التعليمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ليسانس	9	29,0	29,0	29,0
	ماستر	14	45,2	45,2	74,2
	ماجستير	3	9,7	9,7	83,9
	دكتوراه	1	3,2	3,2	87,1
	دراسات أخرى	4	12,9	12,9	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

Statistics

المستوى التعليمي

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		2,2581
Std. Deviation		1,29016



```
FREQUENCIES VARIABLES=_75;77_ ;92_ ;
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:16:00
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=الوظيفة /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,14
	Elapsed Time	00:00:00,14

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

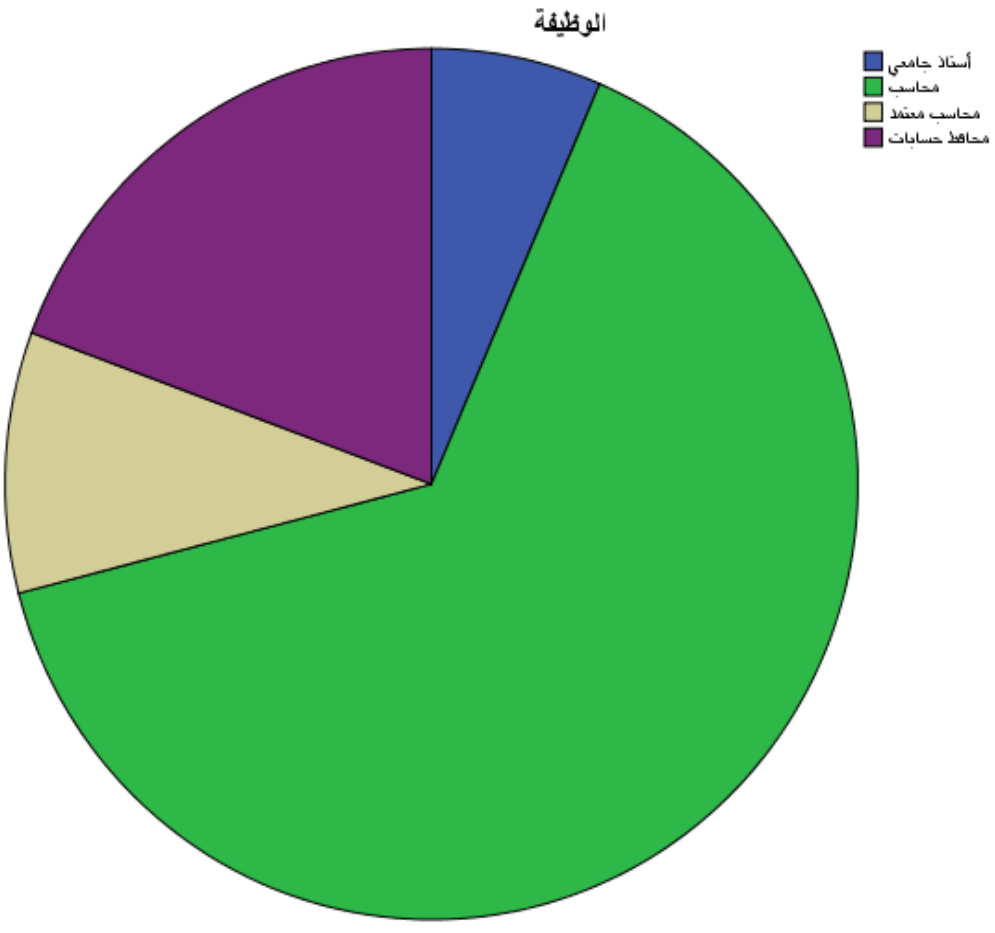
Statistics

الوظيفة

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		3,3548
Std. Deviation		1,01812

الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	2	6,5	6,5	6,5
	محاسب	20	64,5	64,5	71,0
	محاسب معتمد	3	9,7	9,7	80,6
	محافظ حسابات	6	19,4	19,4	100,0
	Total	31	100,0	100,0	



```
FREQUENCIES VARIABLES=_75;77_;85_;76_;82_ ;
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:16:06
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=الخبرة /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,14
	Elapsed Time	00:00:00,13

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

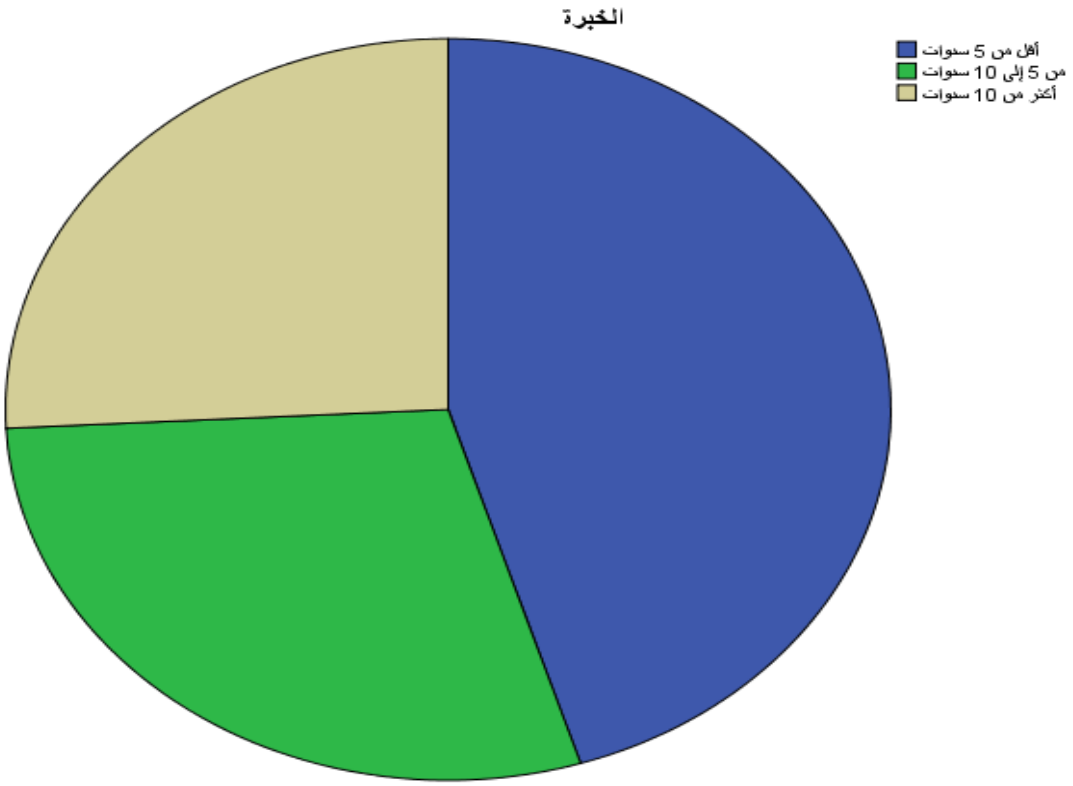
Statistics

الخبرة

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		1,8065
Std. Deviation		,83344

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	14	45,2	45,2	45,2
	من 5 إلى 10 سنوات	9	29,0	29,0	74,2
	أكثر من 10 سنوات	8	25,8	25,8	100,0
	Total	31	100,0	100,0	



```
FREQUENCIES VARIABLES=_75;93_;75_;91_ ;
  /STATISTICS=STDDEV MEAN
  /PIECHART FREQ
  /ORDER=ANALYSIS.
```

Frequencies

Notes

Output Created		02-MAY-2017 10:16:12
Comments		
Input	Data	F:\Azzdin\Azzdiin.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	31
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data.
Syntax		FREQUENCIES VARIABLES=القطاع /STATISTICS=STDDEV MEAN /PIECHART FREQ /ORDER=ANALYSIS.
Resources	Processor Time	00:00:00,14
	Elapsed Time	00:00:00,13

[DataSet1] F:\Azzdin\Azzdiin.sav

Statistics

نوع القطاع الذي تنتمي إليه

N	Valid	31
	Missing	0
Mean		1,3871
Std. Deviation		,49514

نوع القطاع الذي تنتمي إليه

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عام	19	61,3	61,3	61,3
	خاص	12	38,7	38,7	100,0
	Total	31	100,0	100,0	

الملحق رقم (04) : عرض وتحليل نتائج الدراسة

Statistics

		تتحدد القيمة للأراضي و المباني عادة بقيمتها السوقية.	تؤدي عملية التقييم إلى تحديد القيمة الحقيقية لأصول المؤسسة الثابتة.	يرخص للكيان إعادة تقييم التثبيتات العينية المحددة مسبقا في نهاية السنة المالية بقيمتها العادلة.	يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدارجه بإعتباره أصلا بمبلغه المعاد تقييمه أي قيمته الحقيقية	يتم إدراج أي حساب عيني بتكلفته.
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,0968	4,4194	3,9032	3,8065	4,1613
Std. Deviation		,78972	,76482	,74632	,83344	,45437

Statistics

		يتم الإفصاح عن الطرائق و الإفتراضات المطبقة من قبل الإدارة عند تقدير القيمة العادلة للأصول المالية.	يتم إدراج في الحسابات ما ينتج من فوارق التقييم المستخرجة من هذا التقييم بقيمة غير مباشرة في شكل إرتفاع أو إنخفاض في رؤوس الأموال الخاصة.	تدرج في الحسابات المالية الأصول عند دخولها ضمن أصول المؤسسة بتكلفتها.	تعتمد المؤسسة في تقييم تثبيتاتها للاصول المشابهة لبعضها بتكلفتها الجارية (التكلفة الإستبدالية(	يتم تقييم العقارات الموظفة للمؤسسة على أساس قيمتها الحقيقية.
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		3,9355	3,8710	4,1935	3,5484	3,8387
Std. Deviation		1,03071	,84624	,60107	,76762	,93441

Statistics

		يعد إعداد القوائم المالية بإستخدام قياس القيمة العادلة أكثر فائدة لمستخدميها من تلك المعدة بإستخدام التكلفة التاريخية.	يوفر قياس الأصول الثابتة بالقيمة العادلة معلومات ذات موثوقية عالية.	يؤدي إستخدام محاسبة القيمة العادلة إلى زيادة القابلية لفهم المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية .	تسمح التقلبات في الأسعار السوقية بإجراء المقارنة بين المعلومات المحاسبية الناتجة عن تطبيق القيمة العادلة بشكل دقيق.	يكون التقرير المالي مفهوم بشكل أكثر عند توفر المعرفة الكاملة عن مؤشرات الأداء المالي للشركة فيحال إستخدام القيمة العادلة.
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,1613	4,2903	4,0323	3,5161	4,0645
Std. Deviation		,86011	,58842	,70635	1,20750	,99785

Statistics

		يؤدي إستخدام القيمة العادلة إلى إظهار المعلومات المالية بشكل أكثر منفعة للمستثمرين في سوق الأوراق المالية .	تضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري محاسبة القيمة العادلة بشكل واضح و دقيق.	وجود خبراء مؤهلين في الجزائر لتحديد القيمة العادلة في حالة عدم توفر سوق للأصول المراد تقييمها.	عانت الجزائر من بطء في تطوير مضامين التعليم المحاسبي في مراكز التكوين و الجامعات.	تعتبر القيمة العادلة بديل التكلفة التاريخية.
N	Valid	31	31	31	31	31
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4,2903	3,3226	2,8710	4,0323	4,0968
Std. Deviation		,78288	,97936	1,28431	1,16859	,94357

Statistics

		يمكن قياس القيمة العادلة في السوق الجزائرية .	يتماشى النظام الضريبي الجزائري مع مفهوم القيمة العادلة.
N	Valid	31	31
	Missing	0	0
Mean		3,0968	3,1613
Std. Deviation		1,01176	,96943

الملحق رقم (05) : اختبار الفا كرونباخ لقياس وصدق وثبات العينة

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
952,	22

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
922,	9

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
933,	13

الملحق رقم (06) : اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الرئيسية

Correlations

		تقييم و إعادة الأصول الثابته	القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
تقييم و إعادة الأصول الثابته	Pearson Correlation	1	,244
	Sig. (2-tailed)		000,
	N	31	31
القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	Pearson Correlation	,244	1
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	31	31

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,244[a]	,060	,027	,38492

اختبار الفرضية الفرعية الاولى

Correlations

		تقييم و إعادة الأصول الثابته	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
تقييم و إعادة الأصول الثابته	Pearson Correlation	1	,313
	Sig. (2-tailed)		62,0
	N	31	31
الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	Pearson Correlation	,313	1
	Sig. (2-tailed)	62,0	
	N	31	31

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,313[a]	,098	,067	,51172

اختبار الفرضية الفرعية الثانية

Correlations

		تقييم و إعادة الأصول الثابته	تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية
تقييم و إعادة الأصول الثابته	Pearson Correlation	1	564,
	Sig. (2-tailed)		000,
	N	31	31
تطبيق القيمة العادلة في البيئة المحاسبية الجزائرية	Pearson Correlation	564,	1
	Sig. (2-tailed)	000,	
	N	31	31

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	56[a]4,	,003	,031	,44517

الملخص:

تعالج هذه الدراسة امكانية تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر حيث ان المؤسسة الجزائرية شرعت بإعداد نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة وذلك من خلال مواكبة التغيرات من خلال استحداث القيمة العادلة وكذلك عن طرق المعالجة المحاسبية للتثبيتات المادية المعنوية والمالية وكيفية تقييم الاصول الثابتة .

ومن خلال تحليلنا لنتائج الاستبيان واختبار الفرضيات رأينا ان جميع اجابات افراد العينة تؤكد على انه يمكن تقييم الاصول الثابتة وفق القيمة العادلة في الجزائر إلا ان المعوقات والمشاكل في البيئة المحاسبية الجزائرية جعلت تطبيقها غير ملائم ولعل ابرزها عدم جاهزية السوق المالي الجزائري .

الكلمات المفتاحية : التكلفة التاريخية ، القيمة العادلة ، المعايير المحاسبية الدولية ، النظام المحاسبي المالي ، التقييم ، التقييم ، الاصول الثابتة .

Résume :

Cette étude porte sur la possibilité d'évaluer les immobilisations conformément à la juste valeur en Algérie depuis l'institution algérienne a commence à préparer un système comptable conforme aux normes comptable internationales grâce à suivre les changements grâce à l'introduction de la juste valeur ainsi que les méthodes de traitement comptable des installations physiques des morales, les actifs financiers, et comment évaluer fixes.

Grace à notre analyse des résultats du questionnaire et des hypothèses tests, nous avons va que toutes les réponses à l'échantillon, il peut être fixe sur l'évaluation des actifs selon leur juste valeur en Algérie, mais les obstacles et les problèmes de l'environnement comptable algérien il a fait sa demande est inappropriée et peut- être manque le plus notable de la préparation du marché financier algérien

Mots-clés : le cout historique, la juste valeur, nomes comptables internationales, système de comptabilité financière, évaluation, immobilisations corporelles.