

مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية

The extent of the Algerian companies commitment to the SCF's requirements regarding the depreciation of non-current assets

كيموش بلال¹، شرون عزالدين²

¹ جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، b.kimouche@univ-skikda.dz

² جامعة 20 أوت 1955 - سكيكدة، a.cherroune@univ-skikda.dz

تاريخ الاستلام: 2021/10/15 تاريخ القبول: 2022/03/29 تاريخ النشر: 2022/04/12

ملخص:

تعتبر الأصول غير الجارية من أهم البنود في القوائم المالية، لطبيعتها وأهميتها الاقتصادية، فهي محرك رئيسي لنشاط المؤسسة، مما يتطلب جاهزيتها باستمرار. ويعتبر الاهتلاك من الممارسات المحاسبية المهمة، لتأثيره الكبير في المركز والأداء الماليين للمؤسسات، لذا حاول المشرع الجزائري توضيح كيفية المحاسبة عنه وفق متطلبات ودت في النظام المحاسبي المالي، لكن المشكلة أن معظم الآراء تتجه إلى أن المؤسسات الجزائرية لا تطبق تلك المتطلبات.

من هذا المنطلق هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك، بالاعتماد على 30 استبيان وجه لمخاطفي الحسابات، تضمن سبع متطلبات للاهتلاك، وقد تم فحص الفرضيات من خلال اختبار الإشارة، واختبار T-test لعينة واحدة. حسب النتائج، هناك التزام ضعيف للمؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية، حيث أشارت النتائج إلى وجود عدم التزام أو التزام ضعيف أو ضعيف جدا بأغلب المتطلبات، باستثناء مطلب واحد فقط أشارت النتائج إلى وجود التزام متوسط به. كلمات مفتاحية: نظام محاسبي مالي، اهتلاك الأصول غير الجارية، مؤسسات جزائرية، محافظ و حسابات.

تصنيفات JEL : M40؛ M41؛ M42

Abstract:

المؤلف المرسل: كيموش بلال، الإيميل: b.kimouche@univ-skikda.dz

Non-current assets are important items, due to their nature and economic importance, as they are a major driver of the company's activity. Depreciation is also an important accounting policy, due to its impact on the financial position and performance of the companies. As a result, the Algerian legislator tried to clarify how to account for depreciation according to some requirements. However, most opinions stated that Algerian companies do not apply these requirements. For that, this study aims to measure the extent to which Algerian companies are committed to applying the requirements of non-current assets depreciation.

The study was based on 30 questionnaires that included seven requirements for depreciation and used the Sign test and the One sample T-test. According to the results, there is a weak commitment of Algerian companies to the SCF's requirements regarding the depreciation of non-current assets, as the results indicated that there is a lack of commitment or a weak or very weak commitment to most requirements, except for one requirement that was complied with an average way.

Keywords: Financial Accounting System; Depreciation of non-current assets; Algerian companies; Legal auditors.

Jel Classification Codes: M40; M41; M42

1. مقدمة

تعتبر الأصول غير الجارية من أهم البنود في القوائم المالية، نظرا لطبيعتها وأهميتها المالية، فهي محرك رئيسي لنشاط المؤسسة، مما يتطلب جاهزيتها باستمرار، فاستدامة المؤسسة تتطلب صيانتها وتجديدها بشكل مستمر؛ كما أن تكلفتها عادة ما تكون ضخمة مقارنة بباقي بنود القوائم المالية، وتتطلب استثمارات معتبرة من أجل الصيانة والتجديد. ومن هذا المنطلق حاول مجلس معايير المحاسبة الدولية تبني ممارسات ملائمة لها، من خلال إصدار عدة معايير، أهمها معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، الذي يتناول محاسبة الأصول الثابتة (الاعتراف والقياس المبدئي والهلاك والقياس اللاحق). يعتبر الهلاك من أهم المعالجات المحاسبية المتعلقة بالأصول غير الجارية، نظرا لتأثيره الكبير في المركز والأداء الماليين للمؤسسات، حيث تتجسد مخصصات الاهتلاكات عن الأصول غير الجارية كتخفيض لقيمة الأصل المعني في الميزانية وكمصروف في حساب النتيجة، إلى جانب اعتبارها من أهم مصادر التمويل الذاتي، وأداة لتطبيق بعض المفاهيم والمبادئ المحاسبية.

حاولت الجزائر منذ بداية الألفية الثالثة مواكبة التطورات المحاسبية على المستوى الدولي، ومواكبة الإصلاحات الاقتصادية التي بدأت مع مطلع التسعينيات، من خلال مجموعة من الإصلاحات، أسفرت عن تبني النظام المحاسبي المالي منذ 2010، الذي جاء متوافقا مع العديد من الممارسات المحاسبية الدولية، حيث تم استنباطه من معايير التقرير المالي الدولية (إصدار 2003). وفي هذا السياق، يعتبر الاهتلاك من بين الممارسات المحاسبية التي مستها بعض التغييرات بعد التحول المحاسبي في الجزائر.

1.1. مشكلة الدراسة

نظرا للأهمية التي يحضها بها الاهتلاك، وفي ظل التحول المحاسبي الذي شهدته المؤسسات الجزائرية منذ 2010، يمكن طرح إشكالية الدراسة كالآتي:

ما مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية ؟

2.1. فرضية الدراسة

من أجل معالجة مشكلة الدراسة تم صياغة فرضية واحدة كالآتي:

فرضية: تلتزم المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية.

3.1. أهمية وأهداف الدراسة

تهدف الدراسة إلى قياس مدى التزام المؤسسات الجزائرية بالإجراءات والمتطلبات المتعلقة بالمحاسبة عن اهتلاك الأصول غير الجارية، كما جاء بها النظام المحاسبي المالي؛ وتنبع أهميتها من أهمية الاهتلاك، باعتباره سياسة محاسبية؛ إضافة إلى فترة إجراءاتها، فبعد حوالي عشر سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، اتجه الاهتمام نحو تقييم واقع هذه التجربة، والوقوف عند تحدياتها، حيث أشارت عدة آراء بعدم وجود تطبيق فعلي لهذا النظام، وإنما هناك مجرد تغيير لمدونة الحسابات.

4.1. منهج الدراسة

اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي، من خلال أسلوب المسح الجزئي، حيث حاولت استقصاء آراء مجموعة من محافظي الحسابات حول موضوع الدراسة؛ كما اعتمدت على الطريقة

الإحصائية من أجل معالجة البيانات المحصل عليها، واختبار الفرضيات، بالاعتماد على بعض الأدوات والاختبارات الإحصائية الملائمة.

2. الأدبيات النظرية

تستخدم الأصول غير الجارية لعدة دورات، وبالتالي فإن منافعها الاقتصادية يتم استنفادها تدريجياً إلى غاية نهاية مدتها النفعية، وهذا ما يتطلب توزيع تكلفتها على جميع الدورات المستفيدة من خدماتها، استناداً إلى مبدأ الدورية ومبدأ المقابلة، حيث يُخصص لكل دورة جزء من تكلفة الأصل الثابت يسمى "قسط الاهتلاك"، ويعتبر مصروفاً لمقابلة الإيرادات المحققة نتيجة استخدام الأصل؛ وبالتالي يمكن القول أن الاهتلاك هو "النقص التدريجي في المنافع الاقتصادية للأصل الثابت خلال عمره الإنتاجي بسبب استخدامه في الإنتاج أو التقادم" (نور وآخرون، 2005).

يعتبر الاهتلاك من بين أهم الممارسات المحاسبية، نظراً لتأثيره الكبير في المركز والأداء الماليين للمؤسسات، لذا حاول المشرع الجزائري توضيح كيفية المحاسبة عنه، من خلال القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، (أنظر: وزارة المالية، 2009، ص. 7-9). غير أن هذا التوضيح جاء مقتضياً جداً، وهو ما يتطلب العودة في كل مرة إلى معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) للحصول على تفاصيل أكثر.

1.2. متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك

يعتبر الاهتلاك تقنية محاسبية، تستند لأساس الاستحقاق المحاسبي ومبدأ الدورية ومبدأ المقابلة؛ حيث يقضي أساس الاستحقاق بضرورة الاعتراف بالمعاملات في الدورة التي حدثت فيها بغض النظر عن التدفق النقدي المرتبط بها، لذا فإن استنفاد جزء من خدمات الأصل خلال فترة معينة يتطلب إثبات ذلك في نفس الفترة كمخصص اهتلاك. أما مبدأ الدورية فيتطلب قياس أداء المؤسسة بشكل دوري، ويتطلب مبدأ المقابلة الاعتراف بالمصاريف المستنفذة في نفس فترة الاعتراف بالإيرادات المرتبطة بها، مما يفرض تخصيص تكلفة الأصل على الفترات المستفيدة من خدماته، لمقابلة الإيرادات المحققة في كل فترة نتيجة لذلك، على اعتبار أن الأصول غير الجارية تستخدم لأكثر من فترة واحدة.

وفق النظام المحاسبي المالي فإن "الاهتلاك هو استهلاك المنافع الاقتصادية المرتبطة بأصل عيني أو معنوي، ويتم إدراجه في الحسابات كمصروف، إلا إذا تم إدماجه في القيمة المحاسبية لأصل أنتجته المؤسسة لاستخداماتها الداخلية"، حيث يتم توزيع مبلغ الأصل القابل للاهتلاك بشكل منتظم على مدار

مدته النفعية، مع مراعاة قيمته المتبقية المتوقعة إذا كان بالإمكان تحديدها بشكل موثوق. ويتطلب ذلك اختيار أسلوب للاهتلاك يعكس تطور استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل خلال مدته النفعية (الاهتلاك الخطي، الاهتلاك المتناقص، الاهتلاك المتزايد أو أسلوب وحدات الإنتاج)؛ وفي حالة عدم التمكن من تحديد وتيرة ذلك التطور بشكل موثوق، يستخدم الأسلوب الخطي. كما يتطلب ذلك استخدام طريقة المكونات، إذ يجب معالجة مكونات أصل كما لو كانت عناصر منفصلة، إذا كانت لها مدد نفعية مختلفة، أو كانت توفر منافع اقتصادية بوتيرة مختلفة.

يفرض النظام المحاسبي المالي مراجعة التقديرات المتعلقة بأسلوب الاهتلاك والمدة النفعية والقيمة المتبقية، في حالة حدوث تغير مهم في التوتيرة المتوقعة لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل، وإذا تبين أن مثل هذا التغير ضروري، يدرج في الحسابات كتغير في التقدير المحاسبي، ينتج عنه تعديل مخصص اهتلاك الفترة الحالية والفترات المستقبلية.

2.2. أهمية الاهتلاك

للاهتلاك أهمية كبيرة من الناحية المحاسبية والناحية المالية وحتى من الناحية الاقتصادية، ويمكن

إبراز هذه الأهمية في النقاط الآتية:

- **البحث عن الصورة الصادقة:** يعتبر الاعتراف بالاهتلاك تطبيق لعدة أسس ومبادئ محاسبية، لذا

فهو من أدوات تحقيق الصورة الصادقة وزيادة جودة المعلومات المالية؛ كما أن للاهتلاك تأثير

مزدوج في القوائم المالية، من خلال تخفيض قيم الأصول ونتيجة الدورة بمخصص الدورة من

الاهتلاك، وبالتالي فكل تقدير له بأقل من قيمته يؤدي إلى تقييم للأصول والدخل بأكبر من قيمهما

الحقيقيتين، والعكس صحيح؛ لذا فإن تحديد نصيب كل دورة من الاهتلاكات يجب أن يحظى

باهتمام كبير، من أجل إبراز الأداء والمركز الماليين الحقيقيين للمؤسسة.

- **تجديد الأصول غير الجارية:** الاهتلاك ليس مصدر للنقدية، وإنما هناك أثر غير مباشر له في التدفقات

النقدية، فإحلال الأصول يكون من خلال الإيرادات، والتي بدورها لا يمكن تحقيق أي تدفقات نقدية

للمؤسسة (راضي، 2004، ص. 450-451)؛ وهذا الرأي يعتبر صائباً، لكن لا يجب نسيان أن

الاهتلاك يشكل أداة للمحافظة على رأس المال سليماً وتوفير فرصة لاستبدال الأصول (آل آدم

والرزق، 2000، ص. 291)، وذلك انطلاقاً من المفهوم الاقتصادي للدخل؛ كما أنه يسمح بتخفيض التدفقات النقدية الخارجة واحتجازها داخل المؤسسة.

- **تعزيز القدرة على التمويل الذاتي:** يُخفض الاهتلاك من قيمة الأصل الذي يرتبط به، كما يؤثر في رأس المال من خلال النتيجة، حيث ينتج عنه انخفاض الربح الخاضع للضريبة والربح القابل للتوزيع، وبالتالي يسمح بالاحتفاظ بأموال داخل المؤسسة وحماية النقدية (Cerrada et al., 2006, p. 80)، وفي هذا السياق يعتبر الاهتلاك أحد أهم مكونات التمويل الذاتي، وهنا يتحدث الاقتصاديون عن التمويل الذاتي بغرض الإحلال (Maesro et al., 2003, p. 196). ومن هذا المنطلق يعتبر الاهتلاك أداة لدعم المؤشرات المالية للمؤسسة.

3. الدراسات السابقة

1.3. الدراسات في البيئات الاقتصادية الغربية

هناك اهتمام أكبر بالموضوع في البيئات الاقتصادية الغربية، لما يشكله الالتزام بالمعايير المحاسبية من أهمية، ومن أولى الدراسات نجد دراسة (Gottfried, 1992) التي تناول فيها الاعتراف بتدني قيمة الأصول طويلة الأجل وقياسها والإفصاح عنها، وقد تمكن من إبراز أهمية تدني القيمة وإثباته محاسياً، وأثره الإيجابي في جودة التقارير المالية.

أما دراسة (Alciatore et al., 2000)، فتناولت محاسبة تدني قيمة الأصول طويلة الأجل بالتطبيق على صناعة البترول، واستنتجت أن إثبات تدني قيمة الأصول طويلة الأجل في الشركات التي تطبق طريقة الجهود الناجحة له أهمية كبيرة في القوائم المالية، وتأثير جوهري في قرارات المستثمرين. وتناولت دراسة (Veronique et al., 2004)، مشاكل تطبيق تدني قيمة الشهرة، وأشارت نتائجها إلى وجود جدل كبير بين مراجع الحسابات والإدارة في مسألة الاعتراف بتدني قيمة الشهرة والمعالجة المحاسبية الملائمة لها.

هدفت دراسة (Istrate, 2012) إلى تحليل أثر معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) في القواعد المحاسبية الرومانية المتعلقة بالأصول الملموسة، وقد تضمنت عينة الدراسة الشركات المدرجة في بورصة بوخاريسست خلال الفترة 2004-2010، وخلصت إلى وجود تطورات مهمة في مجال المحاسبة عن

الأصول الملموسة في الشركات المدرجة في بورصة بوخاريس، حيث أصبحت بعضها تستخدم طريقة الاهتلاك المتناقص.

2.3. الدراسات في البيئات الاقتصادية العربية

نتيجة لتوسع موجة الترميط المحاسبي الدولي، وزيادة أهمية الالتزام بالمعايير المحاسبية، باعتبار ذلك مؤشرا لجودة القوائم المالية، حاولت عدة دراسات استكشاف واقع البيئات الاقتصادية العربية، التي تعتبر مشاهمة للبيئة الاقتصادية الجزائرية. ومن أبرزها دراسة (صيام وسريع، 2007)، التي ركزت على قياس مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، وتحديد مدى ارتباط ذلك الالتزام ببعض خصائص الشركات. لذلك فقد تم تصميم استبانة، وزعت على المديرين الماليين ونوابهم ورؤساء أقسام المحاسبة في 27 شركة، حيث بلغ عدد الاستبانات القابلة للتحليل 63 استبانة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود التزام من قبل الشركات المدروسة بقواعد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، وعدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى الالتزام بالمعيار وصافي الأصول الثابتة وصافي المبيعات والمؤهل العلمي وعدد سنوات الخبرة للمحاسبين.

تناولت دراسة (الريشاني، 2007) مفاهيم محاسبة تدني قيمة الأصول طويلة الأجل من وجهة نظر معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية والمقارنة بينهما، فضلا عن استكشاف مدى تطبيق محاسبة تدني القيمة في الشركات السورية، من خلال استبيان وجه لـ 60 متخصصا وممارسا للمحاسبة. وقد توصلت الدراسة إلى تحديد الفروقات الأساسية بين محاسبة تدني قيمة الأصول طويلة الأجل وفقا لمعايير المحاسبة الأمريكية ووفقا لمعايير المحاسبة الدولية، كما أشارت إلى أن محاسبة تدني قيمة الأصول طويلة الأجل غير مطبقة في سورية، لعدة أسباب أهمها غياب السوق المالي، والالتزام شركات القطاع العام بتطبيق النظام المحاسبي الموحد، الذي لا يتطلب تطبيق اختبار تدني القيمة.

هدفت دراسة (درغام وغياضة، 2011) إلى التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، وقد شملت 52 شركة يزيد رأسمالها عن نصف مليون دينار. أما النتائج فأشارت إلى أن الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة لا تلتزم بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، بسبب مجموعة من الصعوبات التي تحد من ذلك، أبرزها غياب إطار تشريعي أو تنظيمي يلزم الشركات بتطبيق المعيار، والظروف الاقتصادية،

وقصور دور الهيئات المهنية؛ كما أشارت الدراسة إلى عدم وجود أي أثر ذو دلالة إحصائية لكل من سنوات الخبرة، نوع الصناعة وحجم رأس المال في الالتزام بتطبيق المعيار.

هدفت دراسة (أبو عيشة، 2015) إلى التعرف على مدى التزام شركة الخطوط الجوية الملكية الأردنية بتطبيق الفقرتين الثامنة والرابعة والأربعون من معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، وأثره في الأداء المالي، بالاعتماد على منهج دراسة الحالة. وقد أشارت النتائج إلى وجود التزام بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) من طرف الشركة، ووجود تأثير لهذا الالتزام في الأداء المالي، من خلال الربحية والسيولة، إضافة إلى عدم تضمين قطع الغيار الرئيسية المستخدمة لفئة الأصول المتصلة بها.

حاولت دراسة (عزريل، 2017) التعرف على مدى التزام الشركات الصناعية العاملة في محافظة رام الله (فلسطين) بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، بالاعتماد على استبانة وجهت لـ 40 فردا من الموظفين. أما النتائج فقد أظهرت التزام الشركات الصناعية العاملة في محافظة رام الله بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) الخاص بالأصول الثابتة، بدرجة كبيرة، بلغت 78.1%، كما لم يتم تسجيل أي أثر ذو دلالة إحصائية للجنس، والمؤهل العلمي، والمسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، والتخصص.

3.3. الدراسات في البيئة الاقتصادية الجزائرية

من أهم الدراسات في البيئة الجزائرية، نجد دراسة (كيموش، 2011)، التي هدفت إلى إبراز أهمية التقييم الدوري للعناصر المادية، مع التركيز على طريقة تدني القيمة، من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة (AMC) خلال الفترة 2009-2011؛ وقد لاحظ الباحث أن المؤسسة تقوم بالمحاسبة عن الاهتلاك بنفس طريقة المحسب المحاسبي الوطني تقريبا، ولا تطبق عدة متطلبات للنظام المحاسبي المالي، ولم تقم أبدا باختبار تدني القيمة، لذا قام الباحث بتطبيق طريقة تدني القيمة على المؤسسة، من خلال تقسيمها إلى وحدتين مولدتين للنقدية، تبين وجود تدني في قيمة إحداهما فقط.

أما دراسة (فورين، 2012) فكانت بهدف تسليط الضوء على معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، ومدى توافق متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري مع محتوى هذا المعيار، وتحديد شروط تطبيقه ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري. وقد خلصت الدراسة إلى أن الجزائر عمدت منذ بداية

الألفية الثالثة إلى القيام بمجموعة من الإصلاحات المحاسبية، من خلال تبني نظام محاسبي مستمد من معايير المحاسبة الدولية، لتحقيق مجموعة من الأهداف، أهمها تأهيل المؤسسات الاقتصادية، جلب المستثمر الأجنبي، تبني نظام محاسبي قادر على إنتاج معلومات بجودة عالية، وتخفيض تكاليف إنتاجها. في حين تناولت دراسة (صوار و كريم، 2014) مدى التزام الشركات المساهمة في ولاية سعيدة الجزائرية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، من خلال استبانة وزعت على 33 من محاسبي الشركات. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن الشركات المساهمة بولاية سعيدة لا تلتزم بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، كما أشارت النتائج إلى وجود أثر لطبيعة نشاط الشركات في آراء المحاسبين.

ما يميز هذه الدراسة أنها اعتمدت على آراء محافظي الحسابات باعتبارهم مستقلين عن المؤسسات، مما يجعلهم أكثر صدقا وحيادية، كما أنها اهتمت بمتطلبات النظام المحاسبي، وليس معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، على اعتبار أن المؤسسات الجزائرية غير ملزمة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية.

4. الطريقة والأدوات

1.4. مجتمع وعينة الدراسة

ارتكزت الدراسة على آراء مجموعة من محافظي الحسابات ذوي الخبرة، العاملين بولايتي سطيف وسكيكدة، وذلك على اعتبار تعاملهم مع العديد من المؤسسات، وبالتالي فإن إجاباتهم سوف تعكس وضعية عدة مؤسسات، وليس مؤسسة واحدة فقط، مما يسمح بجمع بيانات أكثر موثوقية وحيادية؛ وقد تم في البداية توزيع 50 استبياناً، تم استرجاع 35 استبياناً، من بينها 30 استبياناً صالحاً للتحليل.

2.4. أداة جمع البيانات

تم جمع البيانات حول موضوع الدراسة من خلال استقصاء آراء مجموعة من محافظي الحسابات، لذا قمنا بتصميم استبيان ضم سبع عبارات، وكل عبارة تعكس أحد متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية. وقد تم إعداد الاستبيان بطريقة مركزة وتفادي الإكثار، لتجنب الملل لدى المستجوب، ولتكون الإجابات معبرة عن الواقع. وبما أن الظاهرة المدروسة تتأثر بخصائص

المؤسسات وليس خصائص المستجوبين، لم يتم إدراج الخصائص الشخصية في الاستبيان لعدم حاجتنا إليها.

3.4. الأدوات الإحصائية المستخدمة

من أجل معالجة البيانات واختبار الفرضيات تم الاعتماد على مجموعة من الأدوات الإحصائية المناسبة ممثلة في:

- سلم القياس: من أجل قياس الظاهرة المدروسة تم الاعتماد على سلم ترتيبي مكون من أربع درجات لترتيب الإجابات، وأربع مستويات للالتزام كالاتي، كما هو موضح في الجدول (1):
الجدول 1: سلم القياس المعتمد في الدراسة.

اتجاه الإجابة	مطلقا	بعض	أغلب	كل
الرتبة	1	2	3	4
المجال	[1,75-1]	[2,5-1,75[	[3,25-2,5[	[4-3,25[
مستوى الالتزام	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي

المصدر: الباحث

- معامل (Alpha de Cronbach): لفحص مدى صدق المقياس المستخدم.

- الإحصاء الوصفي: من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

- معامل الارتباط (Pearson): لفحص الاتساق الداخلي للمقياس (الثبات)، أي مدى ارتباط العبارات بالاستبيان ككل.

- اختبار (Kolmogorov-Smirnov): لاختبار مدى طبيعية توزيع البيانات.

- اختبار الإشارة: من خلال اختبار ثنائي الحدين (Binomial)، من أجل فحص مدى اختلاف المتوسط الحسابي للعينة عن قيمة معينة.

- اختبار (T - test) لعينة واحدة: من أجل اختبار المتوسط الحسابي للعينة.

5. تحليل النتائج

1.5. صدق وثبات الاستبيان

يعتبر صدق وثبات الاستبيان عاملين رئيسيين لموثوقية النتائج، حيث يسمح توفر هذين الخاصيتين في الاستبيان الحصول على مقياس ملائم وبيانات تعبر عن الواقع، وقد تم اختبار صدق وثبات الاستبيان بالاعتماد على معامل (Alpha de Cronbach) ومعامل الارتباط (Pearson) على التوالي.

يتضح من الجدول (2)، الذي يلخص نتائج اختبار صدق الاستبيان أن معامل (Alpha de Cronbach) كانت كبيرا بالنسبة للاستبيان حيث بلغ 0,906، وهي قيمة جيدة جدا، تعبر عن الصدق الكبير الذي يتسم به الاستبيان.

الجدول 2: نتائج اختبار صدق الاستبيان.

عدد العناصر	معامل (Alpha de Cronbach)	
7	0,906	الاستبيان

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

بالنسبة للثبات، فقد تم اختباره من خلال قياس علاقة الارتباط بين كل عبارة والاستبيان ككل (متوسط العبارات). يوضح الجدول (3) معاملات الارتباط (Pearson) بين العبارات المكونة للاستبيان (X1، X2، X3، X4، X5، X6، X7) ومتوسطها الذي يعبر عن هذا الاستبيان (X)؛ وكما يتضح من الجدول فقد كانت جميع علاقات الارتباط قوية، بلغت أدناها 0,737، وكانت معنوية عند مستوى 1%؛ ويستثنى من ذلك علاقة الارتباط للعبارة الأولى (X1) التي لا يمكن حسابها، لأن آراء المستجوبين حول العبارة كانت كلها "مطلقا"، وبالتالي كان انحرافها المعياري معدوما [أنظر الجدول (4)].

الجدول 3: نتائج اختبار ثبات الاستبيان.

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7
Corr. Pearson	.	0,794	0,880	0,940	0,917	0,895	0,900
Sig. (bilatérale)	.	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
N	30	30	30	30	30	30	30

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

2.5. نتائج الإحصاء الوصفي

يلخص الجدول (4) الإحصاء الوصفي للاستبيان، حيث يوضح تكرار كل درجة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة، ويشير إلى وجود اختلاف بين العبارات بخصوص مستوى الالتزام بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق باهلاك الأصول غير الجارية، كما يتبين من المتوسط الحسابي، حيث تم تسجيل عدم التزام بالمتطلب الأول (X1)، والالتزام ضعيف جدا بالمتطلبين الثاني والرابع (X2، X4)، والالتزام ضعيف بالمتطلبين الخامس والسابع (X5، X7)، كما تم تسجيل التزام متوسط بالمتطلبين الثالث والسادس (X3، X6)، أما المتوسط الحسابي الذي بلغ 1,96، فيشير إلى وجود التزام ضعيف بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهلاك الأصول غير الجارية.

الجدول 4: الإحصاء الوصفي لآراء أفراد العينة حول عبارات الاستبيان.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	كل	أغلب	بعض	مطلقا	المؤسسات الجزائرية التي تعاملت معها:
0,00	1,00	0	0	0	30	X1 تطبق جميع أساليب الاهلاك دون استثناء
0,41	1,20	0	0	6	24	X2 تقوم باهلاك الأصول غير الجارية تبعا لمكوناتها
0,69	2,93	5	19	5	1	X3 تختار أسلوب الاهلاك الذي يعكس بشكل أفضل النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل
0,88	1,70	2	2	11	15	X4 تطبق أسلوب الاهلاك بشكل منسجم من فترة لأخرى، إلا إذا حدث تغير في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية للأصل
0,76	1,97	2	2	19	7	X5 تقوم بمراجعة المدة النفعية للأصول غير الجارية بشكل دوري
0,76	2,97	7	16	6	1	X6 تقوم بمراجعة القيمة المتبقية للأصول غير الجارية بشكل دوري
1,14	2,07	3	11	1	15	X7 تعدل مخطط الاهلاك بعد كل اعتراف بخسارة القيمة
0,59	1,96	مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهلاك الأصول غير الجارية				X

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

3.5. اختبار مدى طبيعية توزيع البيانات

من أجل تحديد الاختبارات الإحصائية الملائمة لاختبار الفرضيات، يجب فحص مدى طبيعية توزيع البيانات، وبالعودة إلى الجدول (5)، نلاحظ أن مستوى المعنوية لاختبار (Kolmogorov-Smirnov) كان أقل من 5% بالنسبة لجميع العبارات، مما يعني أن توزيع آراء محافظي الحسابات حول عبارات الاستبيان جميعها لا تتبع التوزيع الطبيعي؛ في حين كان مستوى المعنوية للاختبار أكبر من 5% بالنسبة للاستبيان ككل، مما يعني أن توزيع البيانات بالنسبة للاستبيان ككل يتبع التوزيع الطبيعي.

الجدول 5: اختبار الطبيعية لعبارات الاستبيان.

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X
Différences les plus extrêmes	Absolue	0,488	0,338	0,288	0,349	0,284	0,325	0,172
	Positive	0,488	0,295	0,288	0,349	0,249	0,325	0,172
	Négative	-0,31	-0,34	-0,21	-0,28	-0,28	-0,26	-0,09
Z de Kolmogorov-Smirnov		2,68	1,85	1,57	1,91	1,56	1,78	0,94
Sig. asy. (bilatérale)		0,000	0,002	0,014	0,001	0,016	0,004	0,336

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

4.5. اختبار الفرضيات

في البداية تم تطبيق اختبار لا معلمي، وهو اختبار الإشارة على عبارات الاستبيان، على اعتبار أن آراء المستجوبين حول العبارات لا تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك من خلال اختبار ثنائي الحدين (Binomial)، لذا تم أخذ القيمة 2,5 كنقطة قطع (Point de césure)، أي نقطة حياد تفصل بين مستوى الالتزام الضعيف ومستوى الالتزام المتوسط، وعليه يكون الاختبار حول مدى وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للعبارة ونقطة القطع، فإذا وجد اختلاف يكون مستوى الالتزام بالمتطلب في العبارة مختلفاً عن الحياد، وذلك حسب إشارة (جهة) المتوسط الحسابي، وفي حالة العكس يكون مستوى الالتزام محايداً، لأن المتوسط الحسابي يؤول إلى نقطة القطع. بالعودة إلى الجدول (6)، نلاحظ أن العبارة السابعة (X7) تؤول إلى نقطة القطع 2,5، على اعتبار أن اختبار ثنائي الحدين غير معنوي، وعليه يتم قبول الفرض الصفري، الذي ينص على عدم وجود اختلاف ذو

دلالة إحصائية (فرض تساوي المتوسط الحسابي مع المتوسط الفرضي)، وبالتالي فإن آراء محافظي الحسابات تؤول إلى الحياد.

بعكس ذلك، كانت المتوسطات الحسابية للعبارات الأولى والثانية والرابعة والخامسة (X1، X2، X4، X5) تختلف جوهريا عن نقطة القطع 2,5، على اعتبار أن اختبار ثنائي الحدين كان معنويا عند 1%، وعليه يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل، الذي ينص على وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية، وبما أن المتوسطات الحسابية لتلك العبارات كانت كلها أقل من القيمة 2,5 بشكل جوهري، يمكن القول بوجود التزام ضعيف من طرف المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الواردة في تلك العبارات.

نلاحظ أيضا أن المتوسطات الحسابية للعبارتين الثالثة والسادسة (X3، X6) تختلف بشكل جوهري عن نقطة القطع 2,5، على اعتبار أن اختبار ثنائي الحدين كان معنويا عند 1%، وبما أن المتوسطات الحسابية لتلك العبارات كانت كلها أكبر من 2,5 وأقل من 3,25، يمكن القول بوجود التزام متوسط من طرف المؤسسات الجزائرية بالمتطلبات الواردة في هذه العبارات الأخيرة.

الجدول 6: نتائج اختبار الإشارة لعبارات الاستبيان.

		Modalité	N	Prop.	Moyenne	Test de pro.	Sig.
X1	Groupe 1	<= 2,5	30	1,00	1,00	0,50	0,000
	Total		30	1,00			
X2	Groupe 1	<= 2,5	30	1,00	1,20	0,50	0,000
	Total		30	1,00			
X3	Groupe 1	<= 2,5	6	0,20	2,93	0,50	0,001
	Groupe 2	> 2,5	24	0,80			
	Total		30	1,00			
X4	Groupe 1	<= 2,5	26	0,87	1,70	0,50	0,000
	Groupe 2	> 2,5	4	0,13			
	Total		30	1,00			
X5	Groupe 1	<= 2,5	26	0,87	1,97	0,50	0,000
	Groupe 2	> 2,5	4	0,13			

مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية

Total		30	1,00			
Groupe 1	$\leq 2,5$	7	0,23	2,97	0,50	0,005
X6 Groupe 2	$> 2,5$	23	0,77			
Total		30	1,00			
Groupe 1	$\leq 2,5$	16	0,53	2,07	0,50	0,856
X7 Groupe 2	$> 2,5$	14	0,47			
Total		30	1,00			

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

في الحقيقة تم اختبار فرضية الدراسة من الاستبيان ككل، وذلك بالاعتماد على اختبار (T - test) لعينة واحدة، حيث تم اختبار مدى وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية بين المتوسط الحسابي للاستبيان ومتوسط فرضي يمثل نقطة القطع أو الحياد، وهو القيمة 2,5، وعليه يمكن صياغة فرضية الدراسة إحصائيا في الشكل الآتي:

$$H_0: \text{المتوسط الحسابي للاستبيان} = 2,5$$

$$H_1: \text{المتوسط الحسابي للاستبيان} \neq 2,5$$

يلاحظ من الجدول (7) أن اختبار (T-test) كان معنويا عند مستوى 1% بالنسبة للاستبيان

ككل، وعليه يتم رفض الفرض الصفري وقبول الفرض البديل، الذي ينص على وجود اختلافات جوهرية بين المتوسط الحسابي للاستبيان والمتوسط الفرضي 2,5 الذي يمثل نقطة الحياد، وبناء على قيمة المتوسط الحسابي التي بلغت 1,96 وكانت أقل من 2,5، يتضح وجود التزام ضعيف من طرف المؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية، وعليه يتبين عدم صحة فرضية الدراسة.

الجدول 7: نتائج اختبار (T - test) للاستبيان ككل.

Test sur échantillon unique

Valeur du test = 2,5						
T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence		Moyenne
				Inférieure	Supérieure	

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 2,5						Moyenne
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence		
					Inférieure	Supérieure	
X	-4,819	29	0,000	-0,52433	-0,7469	-0,3018	1,98

المصدر: بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS.

6. خاتمة

تناولت الدراسة مدى التزام المؤسسات الجزائرية بتطبيق متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية. ومن أجل ذلك تم تصميم استبيان لقياس مستوى الالتزام من وجهة نظر محافظي الحسابات، باعتبارهم المسؤولون قانوناً عن المصادقة على القوائم المالية للمؤسسات، لذا فهم على دراية كافية بواقع الظاهرة؛ وقد تضمن الاستبيان سبع عبارات تعبر كل واحدة عن أحد متطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص الاهتلاك.

سمحت الدراسة الميدانية بجمع 30 استبياناً من محافظي الحسابات بولايي سطيف وسكيكدة، وأشارت نتائجها إلى وجود التزام ضعيف للمؤسسات الجزائرية بمتطلبات النظام المحاسبي المالي فيما يخص اهتلاك الأصول غير الجارية، فمن بين سبع متطلبات تبين وجود التزام متوسط بمتطلبتين فقط، أما باقي المتطلبات، فهناك إما عدم التزام بها تماماً أو التزام ضعيف أو ضعيف جداً بها.

تؤكد هذه النتائج دراسة (الريشاني، 2007) التي أشارت إلى أن محاسبة تدني قيمة الأصول غير مطبقة في سورية، ودراسة (درغام وغياضة، 2011) التي وجدت أن الشركات الصناعية المساهمة في غزة لا تلتزم بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، كما تؤكد دراسة (كيموش، 2011) التي لاحظت عدم تطبيق متطلبات تدني القيمة في المؤسسة الجزائرية، ودراسة (صوار و كريمة، 2014) التي أكدت على أن الشركات المساهمة بولاية سعيدة لا تلتزم بمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 16).

تختلف نتائج هذه الدراسة مع دراسة (صيام وسريع، 2007) التي توصلت إلى وجود التزام للشركات العامة الأردنية بمعيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، ودراسة (أبو عيشة، 2015) التي

لاحظت وجود التزام بمعيار المحاسبة الدولي (IAS 16) من طرف شركة الخطوط الجوية الأردنية، ودراسة (عزريل، 2017) التي أظهرت التزام الشركات الصناعية في رام الله بتطبيق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16).

يرجع الاختلاف بين هذه الدراسة ونتائج بعض الدراسات السابقة إلى اختلاف البيئة الاقتصادية والمؤسسية وواقع مهنة المحاسبة في الجزائر عن البيئات الأخرى، ويمكن إبراز أهمية هذه الدراسة مقارنة بالدراسات الأخرى سواء التي تتفق أو تختلف معها، في أن هذه الدراسة قامت بقياس مدى التزام المؤسسات بمتطلبات المحاسبة من خلال آراء أفراد مستقلين عن المؤسسات وهم محافظو الحسابات، وليس من خلال آراء أفراد من داخل المؤسسات، كما هو الحال بالنسبة للدراسات الأخرى. تتطلب نتائج هذه الدراسة من المجلس الوطني للمحاسبة إعادة النظر في النظام المحاسبي المالي، الذي لا تطبق العديد من جوانبه، وحصر المشاكل والصعوبات التي تحد من ذلك، ووضع الحلول المناسبة؛ كما تتطلب من محافظي الحسابات السهر على التطبيق الجيد لمتطلبات النظام المحاسبي المالي من طرف المؤسسات، ومساعدة الإدارة في ذلك، لتحسين جودة القوائم المالية؛ أما بالنسبة للمؤسسات فينبغي على الإدارة لعب الدور المنوط بها لحل هذه المشكلة، من خلال تكوين المحاسبين والاهتمام بالتدقيق الداخلي.

7. قائمة المراجع

1.1. المراجع باللغة العربية

- (1) أبو عيشة، نادر خالد (2015)، مدى التزام شركات الطيران الأردنية بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم 16 وأثره على الأداء المالي، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، الأردن.
- (2) آل آدم، يوحنا، والرزق، صالح (2000)، المحاسبة المالية: أصول وخصوم وقوائم مالية، الطبعة الأولى، عمان: دار الحامد.
- (3) الريشاني، سمير (2007)، انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل وأهمية تطبيقها في سورية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 23، عدد 2، ص. 165-183.

- (4) درغام، ماهر موسى، وغياضة، سائد نبيل (2011)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة في قطاع غزة بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالملكات والمصانع والمعدات (دراسة تحليلية)، *المجلة العربية للمحاسبة*، مجلد 14، عدد 1، ص ص. 104-79.
- (5) راضي، محمد سامي (2004)، *المحاسبة المتوسطة*، الإسكندرية: الدار الجامعية.
- (6) صوار، يوسف، وكريم، فيصل (2014)، مدى التزام الشركات المساهمة بولاية سعيده بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالملكات، المعدات والمباني (دراسة استبائية تحليلية)، *مجلة الحكمة للدراسات الاقتصادية*، مجلد 2، عدد 3، ص ص. 54-39.
- (7) صيام، وليد زكريا، وسريع، عادل محمد (2007)، مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قواعد معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الخاص بالأصول الثابتة، *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، مجلد 21، عدد 1، ص ص. 158-103.
- (8) عزريل، أيمن هشام (2017)، مدى التزام الشركات الصناعية العاملة في محافظة رام الله بتطبيق معيار المحاسبة الدولي رقم (16) الخاص بالأصول الثابتة، *المجلة العربية للإدارة*، مجلد 37، عدد 2. ص ص. 193-177.
- (9) فورين، حاج قويدر (2012)، متطلبات تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (16 IAS) ضمن النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF)، *دراسات إقليمية*، مجلد 8، عدد 26، ص ص. 119-95.
- (10) كيموش، بلال (2011)، *التقييم الدوري للعناصر المادية ودوره في المحافظة على قيمة المؤسسة في ظل النظام المحاسبي المالي: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC (العلمة)*، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف 1، الجزائر.
- (11) نور، عبد الناصر إبراهيم، صيام، وليد زكريا، والحداد، حسام الدين مصطفى (2005)، أصول المحاسبة المالية، الجزء الثاني، الطبعة الثالثة، عمان: دار المسيرة.
- (12) وزارة المالية (2009)، قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، *الجريدة الرسمية*، عدد 19، الصادر في 25 مارس 2009.

2.7. المراجع باللغتين الفرنسية والإنجليزية

- 13) Alciatore, M., Easton, P., & Spear, N. (2000), Accounting for the impairment of long-lived assets: Evidence from the petroleum industry, *Journal of Accounting and Economic*, Vol. 29, Iss. 2, pp. 151-172.
- 14) Cerrada, K., De Rongé, Y., & De Wolf, M. (2019), *Comptabilité et analyse des états financiers : principes, applications et exercices*, 3^e édition, Bruxelles : De Boeck.
- 15) Gottfried, M. (1992). Impairment of long-lived assets: recognition, measurement and disclosure, *The CPA Journal Online* (<http://archives.cpajournal.com/old/13606733.htm>).
- 16) Istrate, C. (2012), Impact of IFRS on Romanian accounting and the rules for fixed tangibles, *Journal Accounting and Management Information systems*, Vol. 11, Iss. 2, pp. 243-263.
- 17) Maesro, R., Philipps, A., & Raulet, C. (2003), *Comptabilité financière*, 9^e édition, Paris : Dunod.
- 18) Veronique, G. F., Leland G. J., & Marc, I. L. (2004), A&B Companies: Impairment of Goodwill, *Issues in Accounting Education*, Vol. 19, Iss. 3, pp. 369-376.